وعاء ضريبة الدخل في التشريع الضريبي

التباين في الأنظمة الضريبية

القائمة في الدول العربية

(دراسة مقارنة)

الدكتور
عبد الباسط علي جاسم الزبيدي





www.daralhamed.net

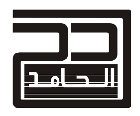
بسم الـلـه الرحمن الرحيم

وعاء ضريبة الدخل في التشريع الضريبي
التباين في الأنظمة الضريبية القائمة في الدول العربية
(دراسة مقارنة)

وعاء ضريبة الدخل في
التشريع الضريبي
التباين في الأنظمة الضريبية القائمة في الدول العربية
(دراسة مقارنة)

الدكتور
عبد الباسط علي جاسم الزبيدي

الطبعة الأولى
2007م



المملكة الأردنية الهاشمية
رقم الإيداع لدى دائرة المكتبة الوطنية
(2007/3/840)

343.04

- الزبيدي، عبدالباسط
  - وعاء ضريبة الدخل في التشريع الضريبي / التباين في الأنظمة الضريبية القائمة في الدول العربية: دراسة مقارنة/ عبد الباسط علي حاسم الزبيدي._عمان : دار الحامد ، 2007 .
- (   ) ص .
- ر. أ. : (840 / 3 / 2007) .
- الواصفات : /الضرائب // البلدان العربية//العرب

❖ أعدت دائرة المكتبة الوطنية بيانات الفهرسة والتصنيف الأولية .

رقم الاجازة المتسلسل لدى دائرة المطبوعات والنشر 2007/3/900
* (ردمك) ISBN 978-9957-32-309-7





شفا بدران - شارع العرب مقابل جامعة العلوم التطبيقية
هاتف: 5231081 -00962 فاكس : 5235594 -00962
ص.ب . (366) الرمز البريدي : (11941) عمان – الأردن

Site : www.daralhamed.net
E-mail : info@daralhamed.net
E-mail : daralhamed@yahoo.com
E-mail : dar_alhamed@hotmail.com

بسم الـلـه الرحمن الرحيم

(فبدأ بأوعيتهم قبل وعاء أخيه ثم استخرجها من وعاء أخيه كذلك كدنا ليوسف ما كان ليأخذ أخاه في دين الملك إلا أن يشاء الـلـه نرفع درجات من نشاء وفوق كل ذي علم عليم (76))

صدق الـلـه العظيم
سورة يوسف: آية 76

الإهـداء

إلى ... كل قطرة دم شريفة جرت من اجل العراق
إلى ... قدوتي في الحياة والدي الحبيب
إكراما بقدر الأبوة
إلى ... نبع الحنان الدافق والدتي الحنونة
التي تدعو لي بالخير في جميع صلواتها
إلى ... رياض قلبي
اخوتي وأخواتي وأولادي
إلى ... قرة عيني محمد
إلى ... زوجتي ...
إليهم جميعا أهديهم جهدي المتواضع

عبد الباسـط

المحتويات

مقدمة

تعد الضريبة على الدخل من أهم الضرائب المباشرة التي تتخذ من الدخل وعاء لها ، ونظرا لأهمية هذه الضريبة فقد أولت جميع التشريعات الضريبية عناية خاصة بها، ولهذا فقد احتلت هذه الضريبة مكانا مرموقا في التشريعات الضريبية الحديثة نظرا لما تحدثه من آثار مالية واقتصادية واجتماعية سواء على الدولة أم على الأفراد . وقد يتخذ وعاء ضريبة الدخل نظام الضريبة النوعية على الرواتب والأجور والأرباح التجارية والصناعية ، وهذا ما اخذ به التشريع المصري قبل إصدار القانون ذي الرقم 187 لسنة 1993 وكذلك التشريع السوري . أو أن يتخذ نظام الضريبة العامة على مجموع عناصر الدخل على اختلاف أنواعه ومصادره وهذا ما اخذ به المشرع الأردني ، أو أن يتخذ نظام الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين وهذا ما اخذ به المشرع المصري بعد إصدار القانون ذي الرقم 187 لسنة 1993 والقانون ذي الرقم 91 لسنة 2005 أيضا . أما المشرع الضريبي العراقي فبعد ان كان يعتمد على نظام الضريبة العامة على الدخل اخذ بعد إصدار القانون ذي الرقم 113 لسنة 1982 المعدل بنظام خاص به فهو لا يأخذ بالضريبة العامة على الدخل ،إذ يستثنى من ذلك الضريبة على الدخل العقاري ، و لا يأخذ بالضريبة النوعية على الدخل إذ تشمل الضريبة على الدخول المتأتية من العمل وراس المال او المصدر المختلط من العمل وراس المال باستثناء الدخل العقاري .وان هذا التباين الموجود في الأنظمة الضريبية القائمة في الدول العربية لا يرجع الى التفاوت الموجود بينها في الظروف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية فحسب وإنما يرجع الى اختلاف المصدر الذي استمدت منه أحكام نظمها الضريبية أيضا ، فنجد ان بعض هذه الدول اعتمدت على التشريع الفرنسي الذي اخذ بنظام الضريبة النوعية على فروع الدخل حتى عام 1948 ، ومنها من تأثر بالنظام الإنكليزي الذي فرض ضريبة موحدة على الدخل المستمد من جميع المصادر بدلا

من فرض ضرائب نوعية متعددة على كل فرع من فروع الدخل على حدة ، وهذا النظام أخذت به فرنسا نفسها بعد تعديل نظامها الضريبي عام 1950.

لبلوغ ما تقدم تتوزع مادة البحث العلمي على بابين يسبقهما فصل تمهيدي وكما يأتي:

الفصل التمهيدي : ماهية وعاء ضريبة الدخل

الباب الأول : الدراسة النظرية لوعاء ضريبة الدخل ويضم أربعة فصول هي :

الفصل الأول : طبيعة الدخل الخاضع للضريبة .

الفصل الثاني : تحديد وعاء ضريبة الدخل من حيث الموضوع .

الفصل الثالث : تحديد وعاء ضريبة الدخل من حيث الأشخاص .

الفصل الرابع : تحديد وعاء ضريبة الدخل من حيث المكان والزمان .

الباب الثاني : الدراسة العملية لوعاء ضريبة الدخل ويشمل أربعة فصول :

الفصل الأول : الدخل الناتج عن العمل .

الفصل الثاني : الدخل المتأتي من راس المال .

الفصل الثالث : الدخل المتأتي من العمل وراس المال .

الفصل الرابع : الدخول غير الدورية .

وانتهى الكتاب بخاتمة تتضمن أهم الاستنتاجات التي خرجت بها الدراسة والمقترحات التي تمثل إسهاما متواضعا في البحث العلمي .

و اللـه ولي التوفيق

المؤلف

الفصل التمهيدي
ماهية وعاء ضريبة الدخل

الفصل التمهيدي
ماهية وعاء ضريبة الدخل

بغية التعرف على وعاء ضريبة الدخل في التشريع الضريبي العراقي لابد من التمهيد للموضوع من خلال الإشارة إلى ماهية وعاء ضريبة الدخل بوصفها مدخلا تمهيديا وذلك من خلال ثلاثة مباحث هي:

المبحث الأول: التعريف بوعاء الضريبة

المطلب الأول: وعاء الضريبة لغة
المطلب الثاني: وعاء الضريبة اصطلاحا
المطلب الثالث: موقف التشريع الضريبي من وعاء ضريبة الدخل

المبحث الثاني: أنواع وعاء ضريبة الدخل

المطلب الأول: الوعاء الشخصي والوعاء العيني
المطلب الثاني: وعاء الضريبة الواحد (الوحيدة) ووعاء الضرائب المتعددة
المطلب الثالث: وعاء الضريبة الموحدة ووعاء الضريبة النوعية
المطلب الرابع: موقف التشريع الضريبي من أنواع وعاء ضريبة الدخل

المبحث الثالث: لمحة تاريخية عن ضريبة الدخل في العراق وأهم خصائصها

المطلب الأول: لمحة تاريخية عن ضريبة الدخل في العراق
المطلب الثاني: خصائص ضريبة الدخل في العراق

المبحث الأول
التعريف بوعاء الضريبة

سنتناول في هذا المبحث تعريف الوعاء لغة واصطلاحا ثم تحديد مفهوم وعاء ضريبة الدخل ومن ثم تحديد موقف التشريعات الضريبية منه وكما يأتي:

المطلب الأول
وعاء الضريبة لغة

الوعاء: واحد الأوعية: يقال: أوعيت الزاد والمتاع إذا جعلته في الوعاء: قال الشاعر: الخير يبقى وإن طال الزمان به - والشر أخبث ما أوعيت من زاد. ووعاه، أي حفظه، تقول: وعيت الحديث أعيه وعيا.أي حفظته[1]. وفي حديث أبي هريرة (رضي الله عنه) حفظت عن رسول الله(صلى الله عليه وسلم) وعاءين من العلم، وفي حديث الإسراء: ذكر في كل سماء أنبياء قد سماهم فأوعيت منهم ادريس في الثانية، ووعى العظم، أي انجبر بعد الكسر[2]. وفي قوله تعالى (و الله أعلم بما يوعون)[3] أي يضمرون في قلوبهم من التكذيب[4].

ومما تجدر الإشارة إليه أن هناك من التشريعات الضريبية (كالتشريع السوري، اللبناني، الأردني، ...الخ) أخذت بمصطلح (مطرح) بدلا عن (وعاء) والمطرح - هو الموضع الذي يطرح اليه الشيء - الفرش[5].

([1]) اسماعيل بن حماد الجوهري (الصحاح تاج اللغة وصحاح العربية)، دار العلم للملايين، بيروت، ط4، ج6، 1987، ص2525؛ الشيخ عبد الله البستاني (الوافي معجم وسيط للغة العربية)، مكتبة لبنان، بيروت، 1980، ص711 .

([2]) ابن منظور(لسان العرب)، دار المعارف، القاهرة، بت، ص 579 .

([3]) القرآن الكريم: سورة (الانشقاق) أية (23) .

(4) محمد بن أبي بكر بن عبد القادر الرازي، (مختار الصحاح)، دار الكتاب العربي، بيروت - لبنان، ط1، 1967، ص729 .

([5]) علي بن هادية وآخرون، (القاموس الجديد)، ط2، الشركة التونسية للتوزيع، تونس، 1980، ص1094 .

ومما تقدم يميل الباحث إلى مصطلح وعاء كونه أدق من مصطلح مطرح من الناحية اللغوية[1]، وذلك لأن الوعاء هو الإناء الذي يحفظ فيه الزاد أو الشيء وبالتالي فان وعاء الضريبة هو الإناء الذي يحفظ فيه الدخل الخاضع للضريبة بشكلها العام، أي قبل إجراء أي استقطاع عليها، أما المطرح فهو الموضع أو المكان الذي يطرح منه الشيء ومطرح الضريبة هو المكان الذي تطرح منه الضريبة، وكذلك فان مفهوم الوعاء أوسع من مفهوم المطرح إذ يشمل الوعاء فضلا عن المطرح الشوائب أو الاستقطاعات (كالنفقات والإعفاءات العامة أو الشخصية) بينما المطرح هو ما تطرح عليه الضريبة فقط.

المطلب الثاني
وعاء الضريبة اصطلاحا

يقصد بوعاء الضريبة[2] هو المادة الخاضعة للضريبة، أو المحل الذي يتحمل عبء الضريبة، ويعرف بأنه الشيء أو الموضوع الذي تفرض عليه الضريبة ويوسع البعض من تعريف وعاء الضريبة ليشمل طريقة توزيع الضريبة بين المادة المفروضة

([1]) أما من الناحية الاصطلاحية فهناك جانب من الفقه يرجح مصطلح (مطرح) على مصطلح (وعاء) وذلك لتمييزه من مصدر الضريبة. انظر في ذلك: د. رشيد الدقر (علم المالية) ط1، ج2، منشورات الجامعة السورية، دمشق، 1958، ص56؛ د. حسن عواضة و د. عبد الرؤوف قطيش (المالية العامة)، ط1، دار الخلود للصحافة والنشر والتوزيع، بم، 1995، هامش ص361 .

([2]) بالانكليزية Sourceof Taxation وبالفرنسية Assiette de Impot

انظر في ذلك:

- د. هشام العمري (اقتصاديات المالية العامة والسياسة المالية) مطبعة عصام، بغداد، 1986، ص96.
- د. عصام بشور (المالية العامة والتشريع المالي) المطبعة الجديدة، دمشق، 1984، ص173 .
- د. عبد الأمير شمس الدين (الضرائب اسسها العلمية وتطبيقاتها العملية)، ط1، المؤسسة الجامعية للدراسات والنشر والتوزيع، لبنان، بيروت، 1987، ص66 .
- د. حسن عواضة (المالية العامة) دار الطليعة، بيروت، بت، ص418 .

عليها أو بدمج ذلك الوعاء بفكرة المقدرة التكليفية على اعتبار أن المقدرة التكليفية هي التي تشكل موضوع الضريبة[1].

وعليه يجب أن نفرق بين موضوع الالتزام بالضريبة وهو التزام المكلف بدفع مبلغ معين من المال إلى السلطة المالية وبين الوعاء الذي هو المال الذي تفرض عليه الضريبة[2].

وكذلك يجب التمييز بين وعاء الضريبة ومصدر الضريبة الذي يقصد به المال الذي تدفع منه الضريبة فعلا، وقد يكون مصدر الضريبة رأسمالا أو دخلا إلا أن الدخل هو المصدر الرئيس للضرائب فمعظم الضرائب على رأس المال لا تدفع من رأس المال ذاته وإنما تدفع مما يدره من ربح، ومع ذلك فقد يتطابق وعاء الضريبة أحيانا مع مصدرها ففي الضرائب على الدخل يكون وعاؤها الدخل ومصدرها هو الدخل أيضا[3]. وتأسيسا على ما تقدم فقد قررت المحكمة الدستورية العليا بمصر في القضية المرقمة (5) لسنة (10) - قضائية دستورية جلسة 1992/6/19 بتاريخ 1992/7/8 بأن الدخل هو الوعاء المفضل لديها كونه من طبيعة دورية ومتجددة وخير معبر عن المقدرة التكليفية للمكلف إلا أنها أجازت فرض الضريبة على رأس المال ولكن بصورة استثنائية ولمرة واحدة أو لمدة محدودة، وذلك من أجل المحافظة على رأس المال بحيث لا تؤدي الضريبة إلى القضاء عليه أو على جزء كبير منه[4].

---

(1) د. رفعت المحجوب (المالية العامة) دار النهضة العربية، القاهرة، 1975، ص11 .

(2) د. حسين خلاف (الأحكام العامة في قانون الضريبة) دار النهضة العربية، القاهرة، 1966، ص200 .

(3) انظر في ذلك:

- د. يوسف شباط (المالية العامة والتشريع المالي) الجزء الأول، منشورات جامعة دمشق، 2002/ 2003، ص145 .
- د. عاطف صدقي (المالية العامة) دار النهضة العربية، القاهرة، 1969، ص327 .
- د. كيغام برنسيان (تشريع الضرائب)، مديرية الكتب والمطبوعات الجامعية، جامعة حلب، كلية الحقوق، 1967- 1968، ص69 .

(4) د. رمضان صديق محمد (الضرائب بين الفكر المالي والقضاء الدستوري) بم، 1997، ص80 .

ومما تقدم فان اختيار الوعاء هو نقطة البداية في تنظيم أية ضريبة، لأن أول عمل يقـوم بـه المشرـع عند تنظيمه للضرائب هو اختيار الوعاء (المطرح) الذي تفرض عليه الضريبة[1].

وعموما فإنه يمكن تعريف وعاء ضريبة الدخل بأنه المبالغ التي تقوم الإدارة التنفيذية للضرائب (السلطة الضريبة) بتحديد الضريبة المستحقة الدفع عنها، أو أنه المال الذي يحصل عليه الشخص سواء كان طبيعيا أم معنويا طبقا لأوضاع نص عليها القانون الضريبي بعد خصم التكاليف والإعفاءات التي يقررها القانون[2].

المطلب الثالث
موقف التشريع الضريبي من وعاء ضريبة الدخل

بعد أن حددنا مفهوم وعاء ضريبة الدخل لابد من تحديده في التشريع الضريبي العراقي والتشريعات الضريبية المقارنة وكالآتي:

الفرع الأول: وعاء ضريبة الدخل في التشريع الضريبي العراقي

إن وعاء ضريبة الدخل في التشريع العراقي هو الإيراد الصافي الذي يحصل عليه المكلف مـن المصـادر المبينة في المادة الثانية من قانون ضريبة الدخل[3]، مخصوما منه الإعفاءات والتكاليف والسـماحات الشخصـية المنصوص عليها في قانون ضريبة الدخل على التوالي[4].

---

(1) د. عبد الحميد محمد القاضي (اقتصاديات المالية العامة) دار الجامعات المصرية، مصر، الاسكندرية، 1980، ص60 .

(2) د. حسـن أحمـد غـلاب (الأصـول العلميـة للضرائب) مكتبـة التجـارة والتعـاون، القـاهرة، 1977، ص112 .

(3) كلما وردت عبارة (قانون ضريبة الدخل العراقي) بدون رقم ولا تاريخ يقصد بها ما يأتي:-
جمهورية العراق، وزارة المالية، الهيئة العامة للضرائب، قانون ضريبة الدخل رقم 113 لسـنة 1982 المعـدل والأنظمـة والتعليـمات المتعلقة به، كانون الأول 1982 وهو القانون النافذ المفعول حاليا .

(4) المواد (7، 8، 12) من قانون ضريبة الدخل العراقي المرقم 113 لسنة 1982 المعدل .

وعموما فان هذا الوعاء يتضمن جميع الدخول أيا كان مصدرها سواء كان المصدر هو العمل أم رأس المال أم تضافر رأس المال مع العمل، وقد يكون رأس المال هو الغالب في بعض الأحيان وقد يكون العمل هو الغالب في أحيان أخرى.

الفرع الثاني: وعاء ضريبة الدخل في التشريعات الضريبية المقارنة

أولا - وعاء ضريبة الدخل في التشريع الضريبي الأردني:

لو تفحصنا قانون ضريبة الدخل الأردني يتضح بأن وعاء ضريبة الدخل هو الدخل الإجمالي على أنه مجموع دخول المكلف من مصادر الدخول المعينة في هذا القانون[1]. والتي نص عليها القانون بأنه (يخضع للضريبة الدخل الذي يتأتى لأي شخص في المملكة أو يجنيه فيها من ...)[2] وعليه فإن وعاء ضريبة الدخل في التشريع الأردني هو مجموع ما يحصل عليه المكلف خلال مدة زمنية (غالبا ما تكون سنة) من المصادر المحددة بالقانون بعد خصم التكاليف والإعفاءات المقررة بالقانون.

ثانيا - وعاء ضريبة الدخل في التشريع الضريبي المصري:

إن وعاء الضريبة الموحدة على الدخل هو مجموع الدخول التي تتحقق للشخص الطبيعي من أي مصدر كان خلال مدة زمنية معينة بعد خصم تكاليف الحصول على ذلك الدخل أو كل ما يحصل عليه الشخص الطبيعي من إيرادات خلال مدة زمنية معينة[3]. يتضح بأن وعاء الضريبة الموحدة[4] هو مجموع الدخل مهما تعددت

([1]) د. نائل عبد الرحمن صالح (ضريبة الدخل أحكامها والجرائم الواقعة عليها) الجامعة الأردنية، عمان، 1986، ص13 .

([2]) المادة الثالثة من قانون ضريبة الدخل الأردني المرقم (57) لسنة 1985 المعدل بالقانون المرقم (14) لسنة 1995 .

([3]) المادة (5) من قانون ضريبة الدخل المصري المرقم (157)لسنة 1981 المعدل بالقانون المرقم (187) لسنة 1993 والمادة (6) من القانون المصري الجديد المرقم (91) لسنة 2005 المنشور بالجريدة الرسمية بالعدد (23) في (9) يونيو، 2005 - مشار اليه على الموقع الالكتروني:

WWW- income tax – gov – eg .

([4]) يلاحظ أن المشرع المصري قد تأثر إلى حد كبير بالمشرع الفرنسي بأخذه بالضريبة الموحدة حيث أن وعاء ضريبة الدخل في التشريع الفرنسي هو ايرادات المكلف بحسب مصادره، ثم يحدد في كل إيراد منها على حدة، ثم يجمع الإيراد الصافي من مختلف المصادر فيحصل على مجموع الإيراد أو الدخل الصافي الذي يمثل وعاء الضريبة الموحدة أما (المشرع الانكليزي) فهو لا يختلف عن سابقه إذ يقوم على فكرة تخصيص جدول لكل دخل حسب مصدره، ويتم تجميع الدخول من مختلف الجداول لكي يحصل على مجموع الدخل الصافي بعد خصم الإعفاءات وبعض النفقات الشخصية ويكون هو وعاء الضريبة الموحدة وأخيرا (المشرع الأمريكي) الذي يعتمد على عدم التمييز في الدخل حسب مصادره المتعددة بل يجمع الإيرادات من مختلف المصادر فيتحدد الدخل الإجمالي فيخصم منه بعض المصروفات والتكاليف والإعفاءات، لكي يتحدد مجموع الدخل الصافي الذي يمثل وعاء الضريبة . انظر في ذلك:

د. محمد عبد السلام عمر (التشريع الضريبي)، بم، 2001، ص26 .

مصادره وهذا ما يميز الضريبة الموحدة من الضرائب النوعية على الدخل ففـي هـذه الأخـيرة تتنـوع الضرائب المفروضة على الدخل بتعدد مصادره (كسب عمل، ثروة عقاريـة، أربـاح تجاريـة وصـناعية) ويكـون لكل ضريبة منها الأحكام الخاصة بها.

ثالثا - وعاء ضريبة الدخل في التشريع السوري[1]:

يمثل وعاء ضريبة الدخل في التشريع السوري مجمـوع الأربـاح الصـافية الناتجـة عـن ممارسـة المهـن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية، وكذلك المبالغ التي تدفع لأشخاص طبيعيين ومعنويين غير مقيمـين كالرواتب والأجور وريع رؤوس الأموال المتداولة بعد خصم التكاليف والإعفاءات المقررة بالقانون[2].

([1]) بعد مدة طويلة من صدور قانون ضريبة الدخل السوري رقم (85) لسنة 1949 وتعديلاته والذي أصبح لا يـتلاءم مـع الأوضـاع الاقتصادية والاجتماعية خصوصا مايتعلق بالإعفاءات والسماحات الشخصية، الأمر الـذي يتطلـب تعـديلها باسـتمرار وذلـك لمواكبة التطورات الاقتصادية والسياسية والاجتماعية سواء للدول المتقدمة أم الدول التي مازالت في طور النمو لذا تم إلغـاء المرسوم التشريعي رقم (85) بتاريخ 1949/5/21 وجميع تعديلاته التي لحقت به وصـدر قـانون ضريبـة الـدخل رقـم (24) بتاريخ 2003/11/13 والذي يعتبر نافذا من أول السنة التالية لتاريخ صدوره أي بتاريخ 2004/1/1 .

- المادتان (127، 129) من قانون ضريبة الدخل السوري الجديد رقم (24) لسنة 2003 .

([2]) المادة (1) من قانون ضريبة الدخل السوري رقم 24 لسنة 2003 .

يتضح مما تقدم أن وعاء ضريبة الدخل يختلف مـن دولـة إلى أخـرى تبعـا لاخـتلاف طبيعـة النظـام الاقتصادي والاجتماعي والسياسي القائم في هذه الدولة أو تلك، كما يختلف في الدولة الواحـدة مـن وقـت إلى آخر تبعا لاختلاف الفلسفة الاقتصادية والاجتماعية بل والسياسية المتبعة، هذا من جانب ومن جانب آخر فإن كل دولة تختار النظام الضريبي الذي يتلاءم مع الفلسفة التي يقوم عليها نظامها الاقتصـادي والاجتماعـي لـذا فان هناك من الدول أخذت بالنظام النوعي وهناك من أخذت بالنظام الموحد.

المبحث الثاني
أنواع وعاء ضريبة الدخل

لكل ضريبة وعاء معين يشمل المادة التي تفرض عليها الضريبة وهذا الوعاء قد يكون شخصا أو مالا لذا تقسم الضرائب إلى ضرائب على الأشخاص وضرائب على الأموال. والضرائب على الأموال قد تكون وحيدة أو متعددة وقد تكون موحدة أو نوعية وكما يأتي:

المطلب الأول
الضرائب على الأشخاص والضرائب على الأموال[1]

السؤال الذي يطرح نفسه هو أتفرض ضريبة على الأشخاص وعندها يصبح وعاء الضريبة الشخص ذاته أم تفرض ضريبة على الأموال وعندها يصبح وعاء الضريبة المال نفسه ؟

([1]) لمزيد من التفصيل أنظر:

- عادل أحمد حشيش (اقتصاديات المالية العامة) مؤسسة الثقافة الجامعية، الاسكندرية، 1983، ص ص183-184 .
- د. علي محمد خليل ود. سليمان أحمد اللوزي (المالية العامة)، دار نهران، عمان، 2000، ص ص210-211.
- د. السيد عبد المولى (المالية العامة) مطبعة جامعة القاهرة والكتاب الجامعي، القاهرة،1977-1978، ص230 وما بعدها .
- د. زينب حسين عوض اللـه (مبادئ المالية العامة) الدار الجامعية للطباعة والنشر، بيروت، 1998، ص131 وما بعدها .
- د. محمد سعيد فرهود (مبادئ المالية العامة) ج1، مديرية الكتب والمطبوعات الجامعية - منشورات جامعة حلب، حلب، 1989-1990، ص175 ومابعدها .
- د. سالم الشوابكة (قرار تقدير ضريبة الدخل وطرق الطعن به)، مجلة الحقوق، مجلس النشر العلمي، جامعة الكويت، العدد (2)، السنة (24)، 2000، ص181 وما بعدها .

للإجابة عن هذا السؤال لابد من دراسة الضرائب على الأشخاص أولا ومـن ثـم دراسـتها عـلى الأمـوال ثانيا.

الفرع الأول: الضرائب على الأشخاص

لا يقصد بالضرائب على الأشخاص أن الملتزم بدفع الضريبة للدولة هم أشخاص، وذلك لأنه أمر بديهي إذ لا يمكن أن نتصور أن الجمادات والحيوانات تلتزم بدفع الضريبة، بل يقصد بالضرائب عـلى الأشـخاص تلـك الضرائب التي تتخذ من الوجود الآدمي أو الإنساني للفرد في اقليم الدولـة وعـاء للضريـبة بصرف النظـر عـن امتلاكهم للثروة فهي تعرف بضريبة (على الرؤوس أو بالفردة) لأنها تفرض على كل فـرد بسـبب وجـوده عـلى أرض الدولة وقد عرفت قديما عند العرب والرومان، وتنقسم إلى:

أولا - ضريبة الفردة البسيطة[1]:

وهي الضريبة التي كانت تفرض بسعر موحد على جميع الأفراد دون تمييز بسبب الجنس أو السن أو بسبب الغنى أو الفقر، فلا يختلف ما يدفعه فرد عن الفرد الآخر، ومع تقدم المجتمعات البدائية ووضوح الاختلاف بين الأفراد أصبحت ضريبة الفردة البسيطة غير عادلة كونها تفرض بسعر واحد على جميع الأشخاص على الرغم من اختلاف الأشخاص حسب درجة ثرائهم ويسارهم فضلا عن أن حصيلتها كانت منخفضة لتركين الفقراء من دفعها. ونظرا للعيوب السابقة هجرت الدول هذه الضريبة واتجهت إلى الأخذ بـ (ضريبة الفردة المدرجة).

---

(1) انتشرت هذه الضريبة في المجتمعات القديمة البدائية مع ظروفها الاقتصادية والاجتماعية، وكان من أهم الأسباب التي أدت إلى ظهورها هو التقارب بالنسبة إلى دخول الأفراد وثرواتهم وكذلك سهولة جبايتها لأنها كانت تفرض بسـعر واحـد عـلى جميـع لأفراد .

انظر في ذلك: د. السيد عبد المولى (المالية العامة) دار وهدان للطباعة والنشر، القاهرة، بت، هامش ص237 .

ثانيا - ضريبة الفردة المدرجة[1]:

وعاء هذه الضريبة يتمثل في الأشخاص أي أن شأنها شأن ضريبة الفردة البسيطة، اتخذت من الوجود الآدمي محلا لها ولكنها تختلف عن ضريبة الفردة البسيطة من حيث مراعاتها للفوارق الاجتماعية، فقد قسمت المكلفين الخاضعين للضريبة إلى طبقات اجتماعية مختلفة تبعا للثروة أو لنوع العمل، وتفرض الضريبة على كل طبقة بصورة تختلف عما تفرض به على الطبقات الأخرى على أن تفرض هذه الضريبة على كل طبقة من هذه الطبقات بنفس القدر، وعلى الرغم من أن ضريبة الفردة المدرجة أكثر عدالة من سابقتها ضريبة الفردة البسيطة أو الموحدة، فإن عدالتها غير كاملة، وذلك لأن أفراد كل طبقة يدفعون نفس المبلغ مع أن دخولهم وثرواتهم قد تختلف من فرد إلى آخر بالرغم من انتمائهم إلى الطبقة نفسها.

وعموما فإن هذا النوع من الضرائب أصبح لا محل له في العصر الحديث نتيجة للتقدم الاقتصادي والاجتماعي والمالي الذي أدى إلى أن تفرض الضريبة تبعا للمقدرة التكليفية للأفراد وليس على الرؤوس، كذلك فأن الضريبة على الأشخاص تتنافى مع الكرامة الإنسانية لأنها تجعل من الانسان صفة السلعة، وعلى الرغم من هذه العيوب فإنها ما زالت تطبق في ولايات معينة من الولايات المتحدة الأمريكية وسويسرا بحيث يعتبر دفعها شرطا لممارسة حق الانتخاب، والحقيقة أن دفعها في الولايات المتحدة الأمريكية هو من أجل وضع العقبات في سبيل تمتع الزنوج بحق

([1]) تم الأخذ بهذا النوع من الضريبة مع تقدم المجتمع وظهور الفوارق الاقتصادية بين الأفراد، وقد عرف النظام المالي الاسلامي الجزية المفروضة على الرجال من أهل الكتاب دون النساء والصبية وكان الملتزمون بدفع الجزية ينقسمون إلى ثلاث فئات (تدفع كل فئة منها مبلغا يتناسب مع حالتها) فالموسرون الذين كانوا يحترفون التجارة والصناعة يدفع الواحد منهم 48 درهما، والمتوسطون من أرباب الصناعة والتجارة يدفع الواحد منهم 24 درهما، أما العمال اليدويون فكان يدفع كل واحد منهم 12 درهما ويعفى من دفع الجزية الفقراء والمساكين والمقعدون والعمي الذين لاحرفة لهم، وبهذا المعنى اخذت فرنسا عام 1695 وقسمت المجتمع الفرنسي إلى (22) فئة بحيث تلتزم كل فئة بضريبة خاصة بها . كذلك الضريبة التي فرضها بطرس الأكبر قيصر روسيا، إذ تم تقسيم المجتمع إلى (4) أقسام (الفلاحون، الحرفيون، الطبقة البرجوازية، طبقات اخرى) وقد فرضت ضريبة خاصة لكل طبقة من الطبقات الثلاثة الأولى واعفيت الطبقات الأخيرة.

الانتخاب[1]. أما في الدول العربية فإن لهذا النوع من الضرائب آثارا في الوقت الحاضر في الأردن بما يعرف بالضريبة الشخصية التي تستوجب على كل من بلغ سن (18) سنة في القرى أن يدفع مبلغ دينارين في السنة وهذا ما نص عليه القانون الأردني لإدارة القرى مما يستوجب إعادة النظر في هذا النوع من القانون وإلغاء هذا النص للأسباب المذكورة آنفا[2].

الفرع الثاني: الضرائب على الأموال[3]

بسبب الانتقادات الموجهة إلى الضرائب على الأشخاص اتجهت الدول إلى الأخذ بالضرائب على الأموال إذ أصبحت الثروة هي وعاء الضريبة في النظم المالية العامة المعاصرة وفي نطاق الضرائب على الأموال قد تفرض الضريبة على رأس المال أو الدخل. والسؤال الذي يطرح نفسه أيهما أكثر تعبيرا عن المقدرة التكليفية للأشخاص رأس المال أم الدخل ؟

ويقصد برأس المال بالمعنى القانوني، مجموع ما يملكه الفرد من قيم استعمال في لحظة زمنية معينة ويستوي في ذلك أن تأخذ الشكل العيني لأرض أو عقار أو مبنى أو سلع إنتاجية أو سلع استهلاكية أو أوراق مالية (أسهم وسندات) أو مبلغ من النقود.

= وكذلك عرفت مصر هذا النوع من الضرائب ففي عام 1875 صدر مرسوم قسم الأهالي إلى ثلاث طبقات، يدفع الفرد من الطبقة الأولى 45 قرشا، ومن الثانية 40 قرشا، ومن الثالثة 15 قرشا ولكنها ألغيت عام 1880 . وعرفت سوريا أيضا ضريبة الفردة البسيطة في شكل ضريبة بدل الطريق الملغاة سنة 1948 . انظر في ذلك:

- د. سالم الشوابكة (قرار تقدير ضريبة الدخل وطرق الطعن به)، مصدر سابق، ص ص182-183.
- د. السيد عبد المولى (المالية العامة) بت، مصدر سابق، هامش ص237 .
- د. رفعت المحجوب (المالية العامة) ج1، القاهرة، 1964، ص176 .

(1) د. محمد سعيد فرهود (مبادئ المالية العامة)، مصدر سابق، ص177 .

(2) د. سالم الشوابكة (قرار تقدير ضريبة الدخل والطعن به) مصدر سابق، ص183 .

(3) د. زينب عوض الله (مبادئ المالية العامة) مصدر سابق، ص133؛ د. يوسف شباط (المالية العامة والتشريع المالي) مصدر سابق، ص146 .

أما الدخل فهو ما يحصل عليه الفرد بصفة دورية على نحو مستمر من مصدر معين قد يتمثل بملكيته لوسائل الانتاج أو في عمله أو فيهما معا، ونحن نعرف أن الصور التي يأخذها توزيع الدخل على عوامل الانتاج هي (الاجور، الفوائد، الريع والأرباح)، والدخل يأخذ كقاعدة عامة، صورة نقدية في المجتمعات الحديثة، إلا أن هذا لا ينفي إمكانية الحصول على بعض أجزاء الدخل في صورة عينية ومثل ذلك حصول العامل على جزء من أجره من السلع التي يقوم بإنتاجها وكذلك استبقاء المنتجين (خاصة المزارعين والحرفيين) جزءا من إنتاجهم لاستهلاكهم الذاتي.

ويمكن القول أن التاريخ المالي للمجتمعات الحديثة شهد تطورا يتمثل بالازدياد المستمر في أهمية الدخل[1] أساسا لفرض الضريبة، بعد أن كانت هذه الثروة هي الأساس الأول لفرضها، خاصة في العصور الوسطى وحتى مطلع القرن التاسع عشر، إذ كانت الملكية هي المعبرة عن المقدرة التكليفية.

ولكن ابتداء من النصف الأخير من القرن التاسع عشر، وخاصة النصف الأول من القرن العشرين، انتقل وعاء الضريبة من الثروة إلى الدخل، وذلك للأسباب الآتية[2]:

([1]) لقد أجمع الفقه المالي على أن الدخل يمتاز بصفات معينة تميزه من رأس المال بوصفها وعاء للضريبة هي:

1. صفة الدورية:- فالدخل يتأتى في مدد متتالية بصورة دورية أو على الأقل احتمال الدورية كبدل الإيجار الذي يتأتى لمالك العقار في كل استحقاق سواء أكان شهريا أم سنويا كالراتب الذي يتقاضاه الموظف كل شهر ... الخ .
2. صفة استمرار المصدر:- من أجل المحافظة على صفة الدورية لابد أن يكون المصدر الذي ينتج الدخل مستمرا وباقيا أو قابلا للبقاء وقد يكون هذا المصدر ماديا كالعقار المؤجر أو يكون معنويا كالعلامات التجارية .
3. صيانة هذا المصدر:- حتى يبقى مصدر الدخل مستمرا في انتاج ثماره لابد من لمحافظة عليه وذلك بصيانته باستمرار. فالعقار المؤجر حتى يبقى ينتج دخلا لابد من صيانة وتصليح ماتلف منه فالمصنع من خلال عمله يعطي دخلا باستمرار إذا استغل وانفق عليه النفقات التي تتلاءم مع الغاية من وجوده ومن ثم يجب استبعادها من الدخل عند الحصول عليه .
أنظر: د. رشيد الدقر (علم المالية) الطبعة الثانية، مطبعة الجامعة السورية، دمشق، 1955، ص347؛ د. حسن عواضة (المالية العامة) ط4، دار النهضة العربية، بيروت، 1978، ص429 وما بعدها .

([2]) د. محمد دويدار (مبادئ المالية العامة) المكتب المصري الحديث للطباعة والنشر، الاسكندرية، 1968، ص ص178-179

أولا - استتبع تطور الاقتصاد من العيني إلى الاقتصاد النقدي تطورا يتمثل بأهمية الثروة المنقولة عن الثروة العقارية، وهذه الأخيرة يصعب على الإدارة المالية تقدير قيمتها وإن كان يسهل تقدير الدخل الناجم عنها.

ثانيا - أما عن الثروة العقارية، فقد تناقصت أهميتها نظرا للقيود المتزايدة على حق الملكية، وما يتفرع عنه من حق استغلال قيود أخذت شكل تنظيم علاقات استثمار الأرض والمباني للأغراض السكنية وغيرها.

ثالثا - وأخيرا فإن الدخل الناجم عن العمل أخذ يتزايد في أهميته على هذا النحو أصبح الدخل أساسا هو معيار المقدرة التكليفية أي أنه الوعاء الأساسي للضريبة.

ومجمل القول أن أساس فرض الضريبة في المجتمعات المعاصرة هو الدخل كقاعدة عامة والثروة كأستثناء.

مما تقدم يتضح أن الضرائب على الأموال أكثر تحقيقا للعدالة من الضرائب على الأشخاص لأنها تقتطع من الدخول العالية ومن ثم فهي تقضي على الثروات الكبيرة وتخفف من حدة التفاوت بين الطبقات.

المطلب الثاني
الضريبة الواحدة والضرائب المتعددة[1]

([1]) للتفصيل أكثر راجع:

- د. السيد عبد المولى (المالية العامة) 1977-1978، مصدر سابق، ص233 ومابعدها .
- د. محمد فؤاد ابراهيم (مبادئ علم المالية العامة)ج1، مكتبة النهضة العربية، القاهرة، بت، ص330 ومابعدها .
- أحمد ممدوح مرسي بك (الضريبة على الإيرادات علما وعملا)، ج1، ط2، مصر، 1945، ص56 ومابعدها .
- د. أياد عبد الجبار ملوكي وآخرون (التشريعات المالية والتجارية) مطبعة مؤسسة المعاهد الفنية، بغداد، 1985، ص119 .
- د. أحمد المزيني (الزكاة والضرائب في الكويت قديما وحديثا) ط1، منشورات ذات السلاسل، الكويت، 1984، ص127 ومابعدها .
- د. يوسف شباط (المالية العامة والتشريع المالي) مصدر سابق، 2003/2002، ص147 ومابعدها .

إذا كان الخلاف السابق قد انتهى إلى الاتفاق على أن وعاء الضريبة هو الدخل كقاعدة عامة والثروة بوصفها استثناء فإن ثمة خلافا آخر بشأن اعتماد نظام الضريبة الواحدة أو نظام الضرائب المتعددة على الأموال، لذا فإن الأمر يتطلب توضيحا لهذين النظامين وكما يأتي:

الفرع الأول: الضريبة الواحدة أو الوحيدة[1]

يقصد بنظام الضريبة الوحيدة هو أن تقوم الدولة بفرض ضريبة واحدة رئيسية والى جوارها بعض الضرائب قليلة العدد ضئيلة الأهمية أو على ضريبة واحدة لا تفرض سواها.

وأول من نادى بها (VAUBEN) عام 1707 إذ دعا إلى ضرورة استبدال الضرائب القائمة بضريبة واحدة تفرض بسعر نسبي واحد مقداره (10%) وتتخذ وعاء لها نتاج الأرض الزراعية وكذلك المنازل والمصانع وأخيرا دخل العمل واعتبرت الضريبة المقترحة هي ضريبة أساسية تقوم بجانبها بعض الضرائب القانونية كالضريبة الكمركية وضريبة الملح والمشروبات الروحية.

كذلك نادى الفيزوقراط (الطبيعيون) بفكرة الضريبة الوحيدة من منطلق أن العمل الزراعي هو الوحيد الذي يعطي ناتجا صافيا لذلك قالوا بضرورة فرض ضريبة وحيدة على الأرض الزراعية باعتبارها المصدر الوحيد للانتاج أي أن تفرض على ملاك الأرض الزراعية فقط.

([1]) لابد من التمييز بين الضريبة الموحدة التي تعني ضم جميع الدخول المختلفة التي يحصل عليها المكلف في وعاء واحد تفرض عليه الضريبة أي النظر إلى عناصر دخل المكلف بوصفها وحدة واحدة بصرف النظر عن اختلاف مصادرها وبين الضريبة الواحدة أو الوحيدة التي يقصد بها ذلك النظام الذي تفرض فيه الضريبة على مال واحد أو على جزء فقط من الوعاء إذ هناك الكثير من الكتاب يحاولون الدمج بين المصطلحين منهم:

- د. السيد عطية عبد الواحد (شرح أحكام قانون الضريبة الموحدة) ط1، دار النهضة العربية، القاهرة، بت، ص ص13-14؛ د. حسن عواضة (المالية العامة) مصدر سابق، ص419 .

وفي عام 1879 نادى الكاتب الاشتراكي الأمريكي (HENRY GEORGE) بفرض ضريبة وحيدة على الريـع العقاري أي على الزيادة في قيمة الأراضي لأن هذه الزيادة لاتحـدث نتيجـة نشـاط أصـحابها ومجهـودهم بـل نتيجة انتشار العمران وزيادة السكان.

كما طالب الكاتب الانكليزي (N.KALDOR) عام 1963 بفرض ضريبة وحيدة على الانفـاق الاسـتهلاك الخاص أي على الاستهلاك وهو ما يعني إعفاء الادخار منها. كما نادى كتاب آخرون بفرض ضريبة وحيدة عـلى رأس المال الثابت من أراض ومناجم ومبان وآلات وغيرها، ونادى آخرون بفرض ضريبة وحيـدة عـلى مجمـوع الدخل بالنسبة إلى كل مكلف.

وخلاصة القول أن أنصار الضريبة الوحيدة لم يتفقوا فيما بينهم على وعاء هذه الضريـبة، وهـذا نـاتج بطبيعة الحال من عدم اتفاقهم على تحديد ما يعتبر أكثر دلالة على النشاط الاقتصادي.

ومع ذلك فانهم جميعا يرون أن الضريبة الوحيدة تتميز ببساطتها وسهولتها وقلة نفقاتها نظـرا لأنهـا تتفادى تعدد المصالح الإدارية التي تقوم بالتحصيل كـما هـو الحـال في ظـل نظـام التعـدد، كـذلك قـالوا بـأن الضريبة الوحيدة تمكن المكلف من المعرفة الدقيقة لما يقع عليه من عبء مـالي وأنهـا أكـثر عدالـة لأنهـا مـن السهل تدرجها حسب المقدرة التكليفية لكل مكلف وأنها لا تـؤدي إلى التـدخل في الأوجـه المختلفـة للنشـاط الاقتصادي كما يحصل في حالة تعدد الضرائب فهي ضريبة أقرب إلى الحياد[1]. بـالرغم مـن هـذه المزايـا إلا أن عيوبها تفوق مزاياها ومن هذه العيوب[2]:

أولا - من حيث الحصيلة فهي بطبيعتها قليلة الحصيلة لأنها لا تصيب إلا نشاطا معينا مـن الأنشـطة الاقتصادية بحيث لا يمكنها من مقابلة الزيادة الكبيرة في النفقات العامة، كما أن أسعارها عالية فيزداد التهرب من دفعها لذلك تحتاج إلى جهاز إداري كبير لمتابعة المتهربين.

([1]) د.عاطف صدقي ود.محمد أحمد الرزاز (المالية العامة)، بم، 2000، ص198 .

([2]) المصدر نفسه، ص ص198-200 .

ثانيا - تعتبر هذه الضريبة خروجا عن مبدأ العدالة من جهة ومبدأ العمومية من جهة أخرى كونها تفرض على نوع معين من الأنشطة الاقتصادية على العكس من الضرائب المتعددة التي تصيب جميع أوجه النشاط الاقتصادي ومن ثم تحقق عدالة الضريبة.

ثالثا - إن اختلاف الهياكل الاقتصادية للدول المختلفة تقتضي استخدام نظم ضريبة متعددة الجوانب بما يتلاءم والبنيان الاقتصادي للدول المعنية.

الفرع الثاني: الضرائب المتعددة

ويقصد بها أن تعتمد الدولة على أنواع متعددة ومختلفة من الضرائب التي يخضع لها المكلفون ونظرا للعيوب التي وجهت إلى الضريبة الوحيدة لجأت الدول إلى الأخذ بنظام تعدد الضرائب على أن لا يكون هناك إفراط في التعدد لأن المطلوب هو التعدد المعتدل فلا ضريبة واحدة ولا مغالاة في التعدد لأن المغالاة في التعدد تؤدي بلا شك إلى تعقيد النظام الضريبي وغموض أحكامه وإلى عرقلة سير النشاط الاقتصادي. وإرهاق المكلف وازدياد تكاليف الجباية.

ويتميز نظام الضرائب المتعددة بما يأتي:

أولا - يوزع هذا النظام عبء الضرائب فيقل شعور المكلف بوطأة ما يدفعه بل قد يخفف عليه بعض هذا العبء.

ثانيا - أكثر ملاءمة من نظام الضريبة الوحيدة لكونها تفرض بأسعار معتدلة.

ثالثا – تقليل حالات التهرب من دفع الضريبة.

رابعا - يعد هذا النظام أكثر غزارة من حيث التحصيل.

خامسا - الاخطاء فيها يصلح بعضها البعض على العكس من الضريبة الوحيدة إذ يعتبر خطأ السلطات المالية أشد وطأة.

وعليه ونظرا للعيوب الكثيرة التي تعتري نظام الضريبة الواحدة أنه يمكن الأخذ بنظام وسط بين الضرائب المتعددة والوحيدة بحيث يكمل كل منها الآخر كأن تفرض ضريبة أساسية على الدخل مثلا والى جانبها ضرائب ثانوية على الأموال الاخرى وهذا بدوره يرجع إلى طبيعة النظام السياسي والاقتصادي بل وحتى الاجتماعي للدولة.

المطلب الثالث
الضريبة الموحدة والضرائب النوعية

من المسائل التي تواجه الباحث في ضريبة الدخل بشكل عام وفي وعاء ضريبة الدخل بشكل خاص لأي تشريع ضريبي هي معرفة شكل الضريبة على الدخل المتبع في ذلك التشريع والذي تتنازعه نظريتان[1]:

النظرية الأولى: إجمالية تنادي بفرض ضريبة واحدة على مجموع الدخل مهما تنوعت مصادره واختلفت، وتسمى بالضريبة الموحدة على الدخل.

النظرية الثانية: تحليلية تنادي بفرض ضريبة خاصة على كل فرع من فروع الدخل وتسمى في هذه الحالة بالضرائب النوعية على الدخل.

ولكل من هاتين النظريتين أنصار يدافعون عنها وخصوم يهاجمونها. لذا سوف نبحث في الضريبة الموحدة أولا ثم الضرائب النوعية ثانيا.

الفرع الأول: الضريبة الموحدة على الدخل (الضريبة على الدخل العام)

ويقصد بها فرض ضريبة موحدة على دخل المكلف من جميع مصادره، وتمثل فريضة مالية تتخذ من الدخول الصافية للمصادر كافة مهما تعددت واختلفت وعاء موحدا لها وفي ظل هذا النظام تعامل الدخول معاملة واحدة دون تمييز بينها[2]. أي النظر إلى عناصر دخل المكلف باعتبارها وحدة واحدة بغض النظر عن اختلاف مصادرها.

ويرى أنصار نظام الضريبة الموحدة أنه يحقق مزايا متعددة أهمها[3]:

([1]) د. رشيد الدقر (علم المالية) مصدر سابق، 1958، ص81 .

([2]) د. فاضل شاكر الواسطي (اقتصاديات المالية العامة) ط2، مطبعة اوفسيت الانتصار، بغداد، 1978، ص201 .

([3]) د. السيد عطية عبد الواحد (شرح أحكام قانون الضريبة الموحدة) مصدر سابق، ص16 وما بعدها؛ د.عبد المطلب عبد الحميد (اقتصاديات المالية العامة)، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004/2005، ص258 .

أولا - من حيث قاعدة الاقتصاد في التحصيل: تعد الضريبة الموحدة أكثر اقتصادا في نفقات جبايتها، وذلك بسبب طبيعة نظام الضريبة الموحدة وما يتسم به من بساطة وسهولة، فهو لا يستلزم وجود هيئات وإدارات ضريبية متعددة كما هو الحال في نظام الضريبة النوعية.

ثانيا - في نظام الضريبة الموحدة يسهل على المكلف معرفة مقدار العبء الضريبي المفروض عليه.

ثالثا - من حيث قاعدة العدالة الضريبية فإن نظام الضريبة الموحدة أقرب إلى تحقيقها بسبب ما يتيحه من النظرة الشاملة إلى كل الايرادات التي يحققها المكلف دفعه واحدة.

رابعا - يمكن هذا النظام معرفة حساب تكلفة الخدمات العامة بسهوله.

خامسا - من حيث توفير الوقت فإنها ميزة حقيقية للمكلف لأنه لن يذهب إلى الإدارة الضريبية إلا مرة واحدة تتم فيها محاسبته.

بالرغم من هذه المزايا الموجهة إلى نظام الضريبة الموحدة إلا أن الكتاب يوجهون بعض الانتقادات لها باعتبارها ضريبة وحيدة تفرض على وعاء واحد لذلك قيل فيها[1].

أولا - إن اعتماد الدولة على ضريبة واحدة يسد جميع نفقاتها ويجعل هذه الضريبة من الجسامة بحيث تزعج المكلف، وتثير سخطه على السلطات المالية مما يؤدي إلى التهرب الضريبي.

ثانيا - بالرغم من العدالة الظاهرية للضريبة الموحدة، فإنها أبعد ما تكون عن تحقيق هذا الهدف من الناحية العملية، فقسوتها على فريق من السكان لا يمكن تخيفها بواسطة ضريبة أخرى.

ثالثا - مهما ارتفع سعر الضريبة الموحدة فان حصيلتها لن تكون كافية لمواجهة النفقات العامة المتزايدة في الدولة الحديثة.

([1]) د. السيد عطية عبد الواحد (شرح أحكام قانون الضريبة الموحدة) مصدر سابق، ص17 وما بعدها.

رابعا - ليس من السهل اختيار الوعاء الذي تفرض عليه الضريبة الموحدة.

خامسا - تطبيق هذا النظام يتطلب معرفة طبيعة الوعاء الذي تفرض عليه الضريبة بدقة، ولكن إذا حدث خطأ في هذا المجال فلا يمكن تلافيه عكس نظام الضريبة النوعية.

سادسا - ويلاحظ أن من أكبر عيوب نظام الضريبة الموحدة هو شعور المكلف بثقل عبئها كونه ملتزما بدفع الضريبة مرة واحدة.

الفرع الثاني: الضرائب النوعية على فروع الدخل

يقصد بهذا النظام أنه يقوم على أساس تعدد الضرائب المفروضة وتنوعها بحسب تعدد الأوعية والإيرادات القابلة لفرض الضرائب عليها وتوافر شروط فرض الضرائب عليها[1]. ويتناول هذا النوع من الضرائب فروع الدخل على أساس أنه ليس هناك علاقة لأحد النوعين بالآخر، فيكون نظام كل منهما مختلفا عن نظام الآخر[2]. وعليه يقسم الدخل بحسب مصادره، فقد يكون مصدره العمل أو رأس المال أو قد يكون ناتجا من تفاعل العمل مع رأس المال، وهذه المصادر بدورها قد يتم تقسيمها إلى أقسام ثم تفرض الضريبة على الدخل الناتج من كل منها.

ويحقق نظام الضرائب النوعية مزايا متعددة أهمها[3]:

أولا- من حيث قاعدة الملاءمة: فإن هذا الإيراد أقرب إلى تحقيقها إذ يسمح باختيار أنسب الطرائق وأكثرها ملاءمة لكل إيراد على حدة بحيث يفرض ضريبة تتلاءم مع طبيعة كل ايراد على حدة.

([1]) المصدر نفسه، ص10 .

([2]) د. زكريا محمد بيومي (ضريبة الدخل في التشريع السوداني - دراسة تحليلية مقارنة)، منشأة المعارف بالاسكندرية، الاسكندرية، 1974، ص7 .

([3]) د. السيد عطية عبد الواحد (شرح أحكام قانون الضريبة الموحدة) مصدر سابق، ص11 وما بعدها.

ثانيا - من الناحية الاقتصادية: عن طريق هذا النوع تستطيع الدولة تحفيز أحد أوجه النشاط الاقتصادي وذلك بتخفيف العبء الضريبي عليه وزيادته على إيرادات اخرى.

ثالثا - من ناحية اعتبارات العدالة: يمكن السلطة المالية من معرفة أنواع الدخول ومصادرها ومن ثم يمكن التمييز بين هذه المصادر بحيث يمكن تشديدها على مصدر رأس المال وتخفيفها على مصدر العمل.

رابعا - أخف وطأة على المكلف وذلك أفضل من ان يقوم بدفعها مرة واحدة.

خامسا - من حيث الحصيلة للدولة تكون أوفر لأنها تصيب سائر نواحي يسار الأفراد ويمكن لبعضها إصلاح البعض الآخر.

أما عيوب نظام الضرائب النوعية فيمكن إجمالها بما يأتي[1]:

أولا - يحتاج هذا النوع من الضرائب إلى جهاز إداري كفوء والى عدد كبير من الموظفين.

ثانيا - يصعب على المكلف من الالمام بكافة الأحكام والاجراءات والتعديلات المتعلقة بالضرائب المتعددة التي يقتضيها هذا النظام.

ثالثا - يكلف هذا النظام نفقات كثيرة نظرا لتعدد الأجهزة الضريبية بتعدد طبيعة الايرادات وكذلك كثرة عدد العاملين في الجهاز الإداري.

رابعا - نظرا لخضوع كل ايراد على حدة لضريبة خاصة به، فأنه يصعب إجراء التصاعد على النحو الذي يتم به في نظام الضريبة الموحدة.

المفاضلة بين النظامين:

بعد استعراض نظام الضريبة الموحدة ونظام الضرائب النوعية لاحظنا بأن لكل من النظامين مزايا وعيوبا وان الأخذ بأي من النظامين إنما يرجع إلى طبيعة النظام الاقتصادي للدولة. أي أن الدول لا تسير على اتجاه واحد في اختيار النظام الضريبي الذي تطبقه، إذ يختلف هذا النظام من دولة إلى اخرى بما يتناسب مع النظام والفلسفات

([1]) المصدر نفسه، ص12 وما بعدها .

التي تتبع في كل دولة، بل ويختلف النظام الضريبي الذي يطبق في دولة واحدة من وقت لآخر بما يتلاءم والنظام الاقتصادي والاجتماعي والسياسي القائم في تلك الدولة وفي ذلك الوقت.

ومما تجدر الإشارة إليه أن المجتمعات حديثة العهد بالنظام الضريبي غالبا ما تفضل الأخذ بنظام الضرائب النوعية على فروع الدخل ويكون هذا النظام أكثر ملاءمة لظروفها وأوضاعها الاقتصادية لكون التقدم الاقتصادي بها على درجة من التواضع إذ لا تنوع في الدخول ولا تعدد في مصادرها وكذلك عدم تركز الثروات تحت أيدي مجموعات من أفراد المجتمع والدخول المحققة في هذه المجتمعات تكون على درجة من التقارب ولا تفاوت بينها.

أما المجتمعات التي تتقدم اقتصاديا فتقوم بالعدول عن نظام الضريبة النوعية والأخذ بنظام الضريبة الموحدة لذلك فالضريبة الموحدة على الدخل هي التطور الطبيعي لنظام الضريبة النوعية، إذ أن تطبيقها يؤدي إلى شمول الضريبة لكل فروع الدخل ومصادره وعن طريقها يتم اقتطاع جزء من هذه الدخول بتطبيق السعر التصاعدي بما يحقق المساواة في إطار من العدالة الاجتماعية إذ تراعي ظروف المكلف الشخصية والعائلية ومركزه المالي.

وتأسيسا على ما تقدم يميل الباحث إلى الأخذ بنظام الضريبة الموحدة على الدخل لما يختص به هذا النظام من مزايا فضلا عن أن الضريبة الموحدة هي التطور الطبيعي للأنظمة الضريبية، وقد أوصت المؤتمرات الضريبية[1] والمؤتمرات التجارية

([1]) على الصعيد الدولي:- فقد أوصى المجلس الاقتصادي التابع لهيئة الامم المتحدة عام 1952 أن تأخذ الدول الناهضة بنظام الضريبة الموحدة على الدخل .

أما على الصعيد الاقليمي:- فقد قرر المؤتمر التجاري العربي الأول المنعقد في القاهرة سنة 1950 العدول عن نظام الضرائب النوعية والأخذ بنظام الضريبة الموحدة تحقيقا للعدالة وتبسيطا لإجراءات تقدير وتحصيل الضريبة وقد أكد على الاتجاه المؤتمر التجاري العربي الثاني المنعقد في القاهرة سنة 1957 راجع: د. محمد مبارك حجير (أنظر الضرائب وتطور اقتصاديات الدول العربية)، منشورات معهد البحوث والدراسات العربية، جامعة الدول العربية، القاهرة، 1965-1966، ص316.

والعلمية الدول بضرورة الأخذ بالضريبة الموحدة على الدخل، تفاديا لما تنصف بـه الضرائب النوعيـة من عيوب.

وأخيرا فالسؤال الذي يطرح نفسه هو ما علاقة وعاء الضريبة بالعدالة الضريبية[1] ؟ للإجابة عن ذلـك سوف نجزأ السؤال إلى ثلاثة أسئلة فرعية ونجيب عنها على النحو الآتي:

1- أيهما أكثر عدالة ضريبية الضرائب على الأشخاص أم الضرائب على الأموال؟

من خلال دراستنا للضرائب على الأشخاص اتضح لنا بأنها ضريبة غير عادلة كونها تفرض بمبلغ متسـاو على كل فرد من أفراد المجتمع دون تمييز بسبب الجنس أو السن كما في ضريبة الفردة البسيطة وكذلك تفرض بالقدر نفسه على كل فرد من أفراد الطبقة الاجتماعية وعلى الـرغم مـن اختلافهـا مـن طبقـة إلى أخـرى تبعـا للثروة أو لنوع الدخل كما في ضريبة الفردة المدرجة إلا أن عدالتها غير كاملة لأن المبلغ نفسه يدفعه أفراد كل طبقة على الرغم من اختلافهم في ثرواتهم ودخولهم[2]. لذلك تخلت معظم

([1]) العدالة الضريبية:- فقد عرفها (Jacque Perce bois) بأنها التي تعمل على أن تكـون منصـفة وذلـك بتوزيعهـا العـبء الضريبي بحيث يتحمل كل واحد جزءه العادل . كما وعرفهـا (BOUVIER) وزمـلاؤه بأنهـا الضرائب التـي تعمـل عـلى إعـادة توزيـع الثروات بحيث يتحمل كل واحد في المجتمع نصيبه منها وتقلل من عدم المساواة فيه.

انظر: د- محمد سعيد فرهود (العدالة الضريبية اقتصاديا) مجلة الحقوق، العدد (4)، السنة (25)، مجلـس النشر العلمـي، جامعة الكويت، الكويت، 2001، هامش ص19 .

وتتحقق العدالة الضريبية إذا خضع جميع من هم في مركز اقتصـادي واحـد لعـبء ضريبـي متسـاو ويسـتطيع المشرع أن يحقق ذلك من خلال (عمومية الضرائب، شخصية الضريبية، منع الازدواج الضريبي) .

- نعمان عيدان علي (دراسة تطور السماحات والإعفاءات من الضرائب المباشرة في نظام الضرائب العراقي) اطروحة دبلوم عـالي في العلوم المالية مقدمة إلى كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، كانون الأول، 1977، ص48 .

([2]) د. محمد سعيد فرهود (العدالة الضريبية اقتصاديا) مصدر سابق، ص137 .

المجتمعات عن هذه الضريبة واتجهت نحو الأخذ بالضرائب على الأموال، أي أن يكون وعاؤها الأموال فقط. لكونها أكثر عدالة ضريبية من سابقتها.

2- أيهما أكثر عدالة ضريبية نظام الضريبة الوحيدة أم نظام الضرائب المتعددة؟

هناك من يرى بأن العدالة التي تحققها الضريبة الوحيدة هي عدالة ظاهرية بعيدة عن الواقع العملي[1]. وذلك لأنها تقتصر على نشاط اقتصادي واحد أو مال معين أو إحدى طبقات المجتمع وهذا يعني أن الخطأ إذا ما وقع في نظام الضريبة الواحدة لا يمكن تلافيه على عكس نظام الضرائب المتعددة إذ يمكن تصحيح الخطأ إذا ما وقع فضلا عن أن نظام الضرائب المتعددة يحافظ على مصدر النشاط الاقتصادي لأنه يمكن من المعاملة الضريبية المتنوعة بما يتفق وطبيعة هذا المصدر وظروفه وهو ما يتفق مع العدالة الضريبية[2]، لذلك انتهوا إلى أن نظام تعدد الضرائب يفضل على نظام الضريبة الوحيدة وهذا ما أخذت به معظم دول العالم ونحن مع رأي الأكثرية من القانونيين والاقتصاديين ولكن بشرط عدم الإفراط في عدد الضرائب المفروضة.

3- أيهما أكثر عدالة ضريبية الضريبة العامة على الدخل أم الضرائب النوعية على الدخل؟

الضرائب النوعية على الدخل تعني تعدد الضرائب حسب مصادره وإذا علمنا أن مصادر الدخل هي (عمل، رأس مال، مختلط) وإن المشرع الضريبي يشدد الضريبة على المصدر الناتج من رأس المال ويخفض الضريبة على المصدر الناتج عن العمل ويتخذ مركزا وسطا في المصدر المختلط وهذا بدوره يعتبر ميزة الضرائب النوعية على الدخل من ناحية العدالة الضريبية[3]. ويقابل هذه الميزة في الضرائب النوعية على الدخل من ناحية العدالة الضريبية ناجم عن تفتيت الدخل الخاضع للضريبة إلى فروع لا يمكن من تحديد المقدرة التكليفية للمكلفين، فقد يحصل المكلف

---

(1) المصدر نفسه، ص137 .

(2) د. رفعت المحجوب (المالية العامة)، دار النهضة العربية، القاهرة، 1971، ص223 مشار اليه في د. محمد سعيد فرهود (العدالة الضريبية اقتصاديا) مصدر سابق، ص137 .

(3) Jacques PERCEBOIS, "Ecnomiec des finances Publiques," Armaud Colin 1991, pp. 179-181

نقلا عن د. محمد سعيد فرهود (العدالة الضريبية اقتصاديا) مصدر سابق، ص144 .

على دخل كبير من مصدر لا يخضع للضريبة في حين يحصل مكلف آخر على دخل أقل من مصدر يخضع للضريبة.

وتتفادى الضريبة العامة على الدخل هذا العيب إذ تضم جميع الدخول التي يحصل عليها المكلف في وعاء واحد بصرف النظر عن مصادرها وبذلك تكون أكثر دقة في تحديد المركز المالي للمكلف،(أكثر تعبيرا عن المقدرة التكليفية للمكلف) لذلك تكون الضريبة العامة على الدخل أكثر عدالة ضريبية فضلا عن أنها تسمح للمشرع الضريبي مراعاة ظروف المكلف الشخصية والعائلية والمهنية[1]. ويميل الباحث إلى الرأي الذي يرجح الضريبة العامة على الدخل باعتبارها أكثر عدالة ضريبية من الضرائب النوعية على الدخل.

المطلب الرابع
موقف التشريعات الضريبية من أنواع وعاء ضريبة الدخل

الفرع الأول: موقف التشريع العراقي من أنواع وعاء ضريبة الدخل

بدأ المشرع العراقي حيث انتهى الآخرون، فقد تم تطبيق الضريبة الموحدة على الدخل منذ بداية إصدار التشريعات الضريبية في العراق[2]. ولكن بصدور قانون ضريبة الدخل العراقي المرقم 113 لسنة 1982 المعدل يلاحظ أن المشرع العراقي قد أخذ بنظام خاص به فهو لا يأخذ بالضريبة الموحدة (الضريبة العامة على الدخل) إذ يستثني من ذلك الضريبة على الدخل العقاري، ولا يأخذ بالضريبة النوعية على الدخل

([1]) د. محمد سعيد فرهود (العدالة الضريبية اقتصاديا)، مصدر سابق، ص144 .

([2]) لقد قيل بأنه لم يكن تطبيق الضريبة الموحدة في العراق وصدور التشريع الضريبي بها منذ النشأة بتأثير الآراء الفقهية في العراق في ذلك الوقت أو محض صدفة ولكن الحقيقة أنه جاء مسايرا للتشريع الضريبي الانجليزي الذي يطبق الضريبة الموحدة والذي يعتبر المصدر الذي أخذ عنه التشريع الضريبي العراقي انظر في ذلك:

- د. عادل الحياري (الضريبة على الدخل العام - دراسة مقارنة) رسالة دكتوراه، كلية الحقوق - جامعة القاهرة، 1968، ص136.

إذ تشمل الضريبة على الدخول المتأتية من العمل ورأس المال أو المصدر المختلط من العمل ورأس المال باستثناء الدخل العقاري[1]. إذ أفرد للدخل العقاري ضريبة باسم ضريبة العقار، أما دخل الأراضي الزراعية فقد كانت خاصة لضريبة بأسم ضريبة الأرض الزراعية حتى تم إلغاءها بقرار مجلس قيادة الثورة السابق المرقم (21) في1980/1/5.

الفرع الثاني: موقف التشريعات الضريبية من أنواع وعاء ضريبة الدخل

أولا - موقف التشريع الضريبي الأردني:

لقد أخذ المشرع الأردني بنظرية الضريبة الموحدة على الدخل بدليل صدور قانون ضريبة دخل واحد، وبمقتضى أحكامه فرضت الضريبة على كل مصادر الدخل الخاضعة للضريبة التي ذكر بعض منها على سبيل المثال لا الحصر[2]. يتضح إن المشرع الأردني قد وصل إلى تطبيق الضريبة الموحدة طفرة واحدة دون المرور بأية مراحل تمهيدية.

ثانيا - موقف التشريع الضريبي المصري:

أخذت مصر سابقا بنظام الضرائب النوعية ونظمها القانون المرقم (157) لسنة (1981) ولكن بصدور القانون المرقم (187) لسنة 1993 المعدل أخذت بنظام الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين وبصدور القانون الجديد المرقم (91) لسنة 2005 استمر المشرع المصري بأخذه بنظام الضريبة الموحدة. يتضح أن المشرع المصري قد سلك مسلك الدول المتقدمة[3] بأخذه بنظام الضريبة الموحدة كما أسلفنا سابقا.

([1]) د. عبد العال الصكبان (مقدمة في علم المالية والمالية العامة في العراق)، ج1، ط2، مؤسسة دار الكتب للطباعة والنشر، جامعة الموصل، 1976، ص ص236-237 .

([2]) المادة (3) من قانون ضريبة الدخل الأردني المرقم (57) لسنة (1985) المعدل بالقانون المرقم (14) لسنة 1995 .

([3]) النظام الضريبي الفرنسي:- أخذ المشرع الفرنسي حتى عام 1948 بالضريبة النوعية على الدخل ولكن نتيجة للإصلاح الذي أقره البرلمان الفرنسي في ديسمبر 1948، والإصلاح الذي تلاه عام

ثالثا - موقف التشريع الضريبي السوري:

بصدور قانون ضريبة الدخل السوري المرقم (24) لسنة 2003 يتضح أن المشرع السوري لا يزال يأخذ بنظام الضرائب النوعية على فروع الدخل التي أقرها القانون السابق المرقم (85) لسنة 1949، إذ تفرض ضريبة عن ممارسة المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية، والضريبة على الاجور والمرتبات

1959 هما أساس النظام الضريبي الفرنسي وما أدخل عليه من إصلاحات إذ طبقت الضريبة الموحدة على الدخل وشملت الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين (الأفراد) فهي تفرض على إجمالي الدخل الصافي الذي يتكون من مجموع فئات الدخول أو الإيرادات العقارية والأرباح التجارية والصناعية وأرباح الاستغلال == == الزراعي والمركبات والأجور وأرباح المهن غير التجارية وإيرادات رؤوس الأموال المنقولة كما وتسري الضريبة على الأشخاص المعنوية والشركات . انظر: د. عبد المنعم فوزي وآخرون (النظم الضريبية) ط1، المكتب المصري الحديث للطباعة والنشر، الاسكندرية، 1968، ص29

والنظام الضريبي الإنكليزي:- قد يبدو للقارئ من أول وهلة أن النظام المطبق في انكلترا هو نظام الضرائب النوعية على فروع الدخل إذ يقوم على فرض ضريبة على كل فرع من فروع الدخل لكن بنظرة أعمق يتضح أن هذه الضريبة التي تفرض على كل فرع من فروع الدخل لا تعدو أن تكون وسيلة للتحصيل عن طريق الحجز عند المنبع، ثم يعاد حساب الضريبة على مجموع هذه الفروع بعد الأخذ في الاعتبار الإعفاءات المقررة للمكلف تبعا بأعبائه العائلية والمالية وهذا بطبيعته هو جوهر نظام الضريبة، الموحدة .

انظر: د. عبد المنعم فوزي وآخرون (النظم الضريبية) مصدر سابق، ص398 وما بعدها .

أما النظام الضريبي الأمريكي:- فتعد ضرائب الدخل على الأشخاص الطبيعيين هي العامل الفعال والمؤثر الحقيقي في نظام الضرائب في الدخل الفيدرالي وقد تمت مراجعة ضرائب الدخل وتعديلها منذ عام 1913 وحتى عام 1986 والذي يعتبر آخر تعديل جوهري للتشريع الضريبي الأمريكي وعلى أية حال فان النظام المتبع في أمريكا هو الضريبة الموحدة على الدخل بالنسبة إلى الأشخاص الطبيعيين محققا مبدأ تشخيص الضريبة ومقدرة المكلف على الدفع بما يحقق العدالة بشكل أعم وأشمل

د . سعيد عبد العزيز عثمان (النظم الضريبية)، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2000، ص225 ومابعدها .

وضريبة على إيرادات رؤوس الأموال المنقولة وكذلك المبالغ التي تدفع لأشخاص طبيعيين أو اعتباريين غير مقيمين تعويضا عن خدمات أدوها في سوريا[1].

مما تقدم يتضح لنا أن هناك من التشريعات أخذت بالضرائب النوعية ثم طورتـه إلى نظـام الضريـبة الموحدة كالتشريع المصري وهناك من التشريعات ما زالت تأخذ بنظام الضريبة النوعية على الرغم من صـدور تشريع جديد لها كالتشريع السوري أمـا التشريعان الأردني والعراقـي فهـما يأخـذان للأقـرب بنظـام الضريـبة الموحدة باستثناء الإيرادات الناتجة عن استغلال الأراضي الزراعية والعقار وإن الأخذ بهـذا النظـام أو ذاك إنمـا يرجع إلى ظروف كل دولة ومدى اعتمادها على الضرائب المبـاشرة أو الضرائب غـير المبـاشرة لتغطيـة نفقـات الدولة المستمرة والمتزايدة لتحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية والمالية التي يسعى إليها كل نظام سياسي.

وخلاصة القول فإن الباحث مع الأخذ بنظام الضريبة الموحدة وذلك تأكيـدا لمـا جـاءت بـه المـؤتمرات الضريبية والإقليمية ولما يمتاز به هذا النظام من محاسن وتفاديا من مسـاوئ الضريـبة النوعيـة فضـلا عـن أن نظام الضريبة الموحدة هو التطور الطبيعي للأنظمة الضريبية كما أسلفنا سابقا وان المشرع العراقي هو أقـرب ما يكون إلى هذا النظام، لذا يقترح الباحث ما يأتي:

دمج الدخل المتأتي من ايجار العقار الذي يخضع في الاساس لضريبة العقار والـدخل الزراعـي (إذا مـا أعيد النظر فيه) مع باقي مصادر الدخل التي يحصل عليها المكلـف في ضريبـة موحـدة مسـايرا بـذلك غالبيـة التشريعات الضريبية الحديثة.

([1]) المادة (1) من قانون ضريبة الدخل السوري المرقم 24 لسنة 2003 .

المبحث الثالث
لمحة تاريخية عن ضريبة الدخل في العراق وأهم خصائصها

المطلب الأول
لمحة تاريخية عن ضريبة الدخل في العراق[1]

فرضت ضريبة الدخل في العراق لأول مرة في حزيران سنة 1927 بالقانون المرقم (52) على أن يسري ابتداء من 1927/4/1 أي بأثر رجعي على الدخل الناجم عن السنة المالية السابقة (بالرغم من أنه من المفروض في القوانين المالية والجزائية الا تسري على الماضي - استنادا إلى قاعدة عدم رجعية القوانين على الماضي) وبذلك يكون العراق أسبق الدول العربية في تطبيق ضريبة الدخل[2]. وقد أخذ هذا القانون بفكرة الدخل الضيقة ولم يميز بين الشخص الطبيعي والمعنوي، وتميز بصفته العينية لأنه لم يراع ظروف المكلف الشخصية (كالأعباء العائلية) ولم يأخذ بفكرة التصاعد بسعر الضريبة، بل اتخذ سعر واطئا جدا في فرض الضريبة[3].

وقد عدل هذا القانون خمس مرات قبل أن يلغى ليحل محله قانون ضريبة الدخل المرقم (36) لسنة 1939 وأقر القانون الجديد مبدأ جديدا هو إخضاع المدخولات

([1]) انظر حول ذلك:

د. كاظم السعيدي (تطور ضريبة الدخل في العراق)، مجلة الاقتصادي، جمعية الاقتصاديين العراقيين، العدد (4)، السنة الخامسة، مطبعة المعارف، بغداد، 1964، ص44 وما بعدها؛ د. هشام العمري (اتجاهات المشرع العراقي في ضريبة الدخل) الطبعة الأولى، مطبعة المعارف، بغداد، 1979، ص3 ومابعدها .

([2]) طبقت في الأردن سنة 1933 وفي مصر سنة 1939، بعد ان تخلصت من نظام الامتيازات الاجنبية وفي سوريا سنة 1942 .

د. صالح يوسف عجينة (ضريبة الدخل في العراق من الوجهة الفنية والاقتصادية) المطبعة العالمية، بغداد، 1965، ص ص73-74 .

([3]) حكمت عبد الكريم الحارس (السياسة الضريبية وتطور النظام الضريبي في العراق)، اطروحة دكتوراه مقدمة إلى كلية الحقوق، جامعة القاهرة، منشورة في كتاب، القاهرة، 1974، ص101 .

والأرباح الناشئة في العراق والتي لا تخضع لأية ضريبة فيه لضريبة الدخل، كما أدخل مبدأ التمييز بين المتزوج والأعزب من حيث السماح القانوني (الإعفاء للأعباء العائلية) وأيضا التمييز في سعر الضريبة بين المقيم وغير المقيم وبين الأشخاص الطبيعية والمعنوية.

وفي عام 1952 جرى تعديل مهم على القانون وذلك بفرض ضريبة الدخل بسعر (50%) على أرباح شركة النفط العاملة بالعراق. وبعد تعديلات كثيرة جرت على القانون شملت أسعار الضريبة وحالات الحد من التهرب الضريبي والإعفاءات، الغي القانون ليحل محله قانون ضريبة الدخل المرقم (85) لسنة 1956 وقد جاء القانون بمبدأ فرض الضريبة على الأرباح الناجمة عن التصرف بذات الأموال المعدة لإنتاج الدخل أو في منافعها كما زاد حد الإعفاء للأعباء العائلية وخفض من سعر الضريبة عموما وأوجد أربعة جداول بسعر الضريبة على دخل الفرد المقيم بحسب مصدر الدخل لمصلحة ملاك العقارات والأراضي الزراعية، أما الفرد غير المقيم فقد أفرد لمدخولاته جدولا خاصا يبدأ بسعر (10%) للـ(500) دينار الأولى ويصل إلى نسبة (40%) لما زاد على (6000) دينار، أما الشخص المعنوي فقد حدد له هو الآخر جدولا يبدأ بسعر (10%) للـ (500) الأولى إلى أن يصل إلى نسبة (30%) للدخل الذي يزيد على (4000) دينار.

والغي هذا القانون وصدر القانون المرقم (95) لسنة 1959وأقر القانون مبدأ دمج مدخولات المكلف المقيم الخاصة للضريبة إلى جدول واحد بدلا من جداول متعددة وكذلك خصم التبرعات من الدخل الخاضع للضريبة ومنح سماحا إضافيا للمكلف الذي تجاوز سن (63) سنة سماح العمر وقام بإلغاء التمييز بين الدخل المستمد من إيجار الأراضي الزراعية والدخل المستمد من التصرف بملكية العقار وعاملها على قدم المساواة في الدخول الأخرى. وميز في سعر الضريبة بين الشركات (الشركات ذات المسؤولية المحدودة والشركات المساهمة).

وقد حاول واضعو هذا القانون ملافاة العيوب التي كانت تواجه القوانين السابقة وأدخلوا عليه الكثير من المبادئ المالية الحديثة التي تتناسب مع الظروف المالية والاقتصادية والاجتماعية وقد جرت عليه عدة تعديلات بلغ مجموعها حتى تاريخ

إلغائها بقانون ضريبة الدخل النافذ المرقم 113 لسنة 1982 (56) تعديلا وجاء القانون الجديد بمبادئ وأسس ضريبية جديدة كما لحقته عدة تعديلات بلغت (31) تعديلا.

يتضح من هذا العرض الموجز لضريبة الدخل في العراق ان هذه الضريبة منذ عام 1927 وإلى حد الآن ادخلت عليها تعديلات كثيرة ومتنوعة وذلك بسبب تغير الظروف الاقتصادية والسياسية والاجتماعية للبلد.

المطلب الثاني
خصائص ضريبة الدخل في العراق

تمتاز ضريبة الدخل في العراق بالخصائص الآتية:

أولا: ضريبة تصاعدية: [1]

من المعلوم أن سعر الضريبة هو النسبة المئوية التي تقتطع من الدخل الخاضع للضريبة وهذا السعر قد يكون نسبيا أي أن تفرض الضريبة بسعر واحد مهما كانت

---

(1) تفرض ضريبة على دخل الشخص المقيم بنسبة (10%) لغاية (250) ألف دينار وبنسبة (20%) على مازاد على (250) ألف دينار لغاية مليون دينار ونسبة (30%) على مازاد على مليون دينار لغاية مليوني دينار ونسبة (40%) على مازاد على مليوني دينار. أما الشخص غير المقيم فتفرض ضريبة بنسبة (15%) لغاية (250) ألف دينار وبنسبة (25%) على مازاد على (250) الف دينار لغاية مليون دينار ونسبة (35%) على مازاد على مليون دينار ولغاية مليوني دينار ونسبة (45%) على مازاد على مليوني دينار

أما دخل الشركات المحدودة فتفرض بنسبة (15%) لغاية مليون وخمسمئة ألف دينار ونسبة (25%) مازاد على مليون وخمسمئة ألف دينار لغاية ثلاثة ملايين دينار ونسبة (35%) على ما زاد على ثلاثة ملايين دينار .

- أنظر في ذلك البند (أ،ب،ج) من الفقرة (1) المادة 13 من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ .

ولكن بعد التعديل الأخير لما يسمى بسلطة الائتلاف المؤقتة الأمر رقم (49) القسم (3) الفقرة (1) البند (1/ج،د،هـ) المنشور في الوقائع العراقية بالعدد (3981) بتاريخ 2004/2/19 أصبح السعر نسبيا وليس تصاعديا فيما يخص الشركات المحدودة والمساهمة الخاصة والمساهمة المختلفة إذ تفرض ضريبة بنسبة ثابتة مقدارها 15%.

أما ما يخص الشخص الطبيعي فالسعر بقى تصاعديا ولكن بنسب مختلفة انظر القسم (3) الفقرة (1) البند (1/أ،ب) من التعديل أعلاه .

قيمة الدخل الخاضع للضريبة وقد يكون السعر تصاعديا أي أن تفرض الضريبة بسعر يزداد كلما زاد الدخل الخاضع للضريبة أي أن طبيعة العلاقة بين سعر الضريبة والدخل الخاضع لها هي طردية فالمشرع الضريبي العراقي أخذ بالسعر التصاعدي على الشخص الطبيعي سواء أكان مقيما أم غير مقيم وكذلك الشخص المعنوي.

ثانيا- شخصية الضريبة:

وهو أن يراعي قانون ضريبة الدخل ظروف المكلف الشخصية ومركزه المالي أي يجب مراعاة الظروف المحيطة بالمكلف وبهذا المفهوم تختلف الضريبة الشخصية عن الضريبة العينية التي هي تلك الضريبة التي ينحصر اهتمامها في المال الخاضع للضريبة دون أن تأخذ بنظر الاعتبار ظروف المكلف أو مركزه المالي[1].

وتكون الضريبة شخصية إذا راعت ما يأتي[2]:

1- إعفاء الحد الأدنى اللازم للمعيشة[3]:

من المعلوم أن هناك نسبة ما من دخل كل شخص لمواجهة نفقات معيشته كالمأكل والمشرب والملبس والسكن وتقرر الأنظمة الضريبية إعفاء لهذا الجزء الأساسي من الدخل ويجد هذا الإعفاء مسوغا له في أن الإنسان بكونه مصدرا للقوة

---

(1) د. عادل فليح العلي ود. طلال كداوي (اقتصاديات المالية العامة)، الكتاب الثاني، الإيرادات العامة والموازنة العامة للدولة، وزارة التعليم العالي والبحث العلمي، دار الكتب للطباعة والنشر، جامعة الموصل، 1989، ص97 وما بعدها .

(2) لمزيد من التفصيل راجع:-

- د. عاطف صدقي (المالية العامة) مصدر سابق، ص ص302-303 .
- د. باهر محمد عتلم (المالية العامة ومبادئ الاقتصاد المالي)، دار نهضة مصر للطباعة والنشر، القاهرة، 1973، ص ص127-128 .
- د. محمود رياض عطية (موجز في المالية العامة) دار المعارف في مصر، القاهرة، 1969، ص ص166-171 .
- د. منيس أسعد عبد الملك (اقتصاديات المالية العامة)، مطبعة مخيمر، القاهرة، 1971، ص ص 172-176 .

(3) انظر المادة (12) وتعديلاتها من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ .

العاملة يصيبه التدهور بسبب العمل وإعفاء الحد الأدنى اللازم للمعيشة إنما هو إعفاء القدر اللازم لاستمرار حياة الإنسان.

ولتعويض ما يفقده من قوة بسبب العمل، وان عدم إعفاء هذا الحد الأدنى للمعيشة يضطر المكلفون إلى الإنفاق من المبالغ التي كان يمكن أن تخصص للمحافظة على رأس المال وتجديده[1]. وإذا كان القول بأن الضريبة ينبغي ألا تفرض على الدخل الضروري لكي يصبح الفرد في مستوى معيشي مناسب فيعفى من الضريبة حد الكفاف (الحد الأدنى اللازم للمعيشة) فإذا ما اقتطعت الضريبة جزءا من هذا الدخل فإن المكلف يتحمل فوق طاقته مما يعرض حياته وحياة عائلته للخطر[2].وإذا كانت العدالة الضريبية تقتضي مراعاة هذا الحد للمعيشة فإن بعض الاقتصاديين يذهب إلى أبعد من ذلك حينما يرى أن المقدرة التكليفية هي التي تمكن من مقابلة أوجه الاستهلاك المختلفة يضاف إلى ذلك القيام بشيء من الادخار. ولذلك تراعي الدولة عند اقتطاعها جزءا من الدخل الفردي بواسطة الضريبة أن تبقي للفرد ما يكفي على الأقل من ضروريات الحياة وجانبا أو جزءا من الدخل يمكن الفرد من مواجهة التزاماته المعيشية الحالية والمستقبلية[3].

ويلاحظ على فكرة الحد الأدنى اللازم للمعيشة ما يأتي[4]:

1- إن فكرة الحد الأدنى اللازم للمعيشة فكرة موضوعية بمعنى أن المشرع يقررها بالنسبة إلى مختلف المكلفين دون أن يدخل في حسابه مثلا فيما إذا كان المكلف مريضا أو سليما فالحد الادنى اللازم للمعيشة يعد معيارا موحدا بالنسبة إلى مختلف الأفراد وإن كان المشرع يلجأ عادة إلى تقسيم

---

(1) د. رفعت المحجوب (المالية العامة) الكتاب الثاني، الإيرادات العامة، دار النهضة العربية، القاهرة، 1971، ص132 .

(2) د. هاشم الجعفري (المالية العامة والتشريع المالي)، ط3، مطبعة سلمان الأعظمي، بغداد، 1967 -1968، ص107 .

(3) عبد المنعم فوزي وآخرون (النظم الضريبية) مصدر سابق، ص324 .

(4) د. رفعت المحجوب (المالية العامة) الكتاب الثاني، مصدر سابق، ص133 .

المكلفين إلى فئات تبعا للأعباء العائلية أي تبعا لما إذا كان المكلف متزوجا أم عازبا وتبعا لما إذا كان المكلف المتزوج لديه أولاد أم لا.

2- إن المشرع يعتمد في تحديد الحد الأدنى اللازم للمعيشة على مايلزم للفرد العادي واسرته في ضوء المستوى الاجتماعي السائد، ويمكننا أن نتعرف على هذا المستوى الاجتماعي السائد في ضوء متوسط نصيب الفرد من الدخل القومي.

3- إن الحد الأدنى اللازم للمعيشة فكرة متغيرة تبعا لتغير مستوى المعيشة أي تبعا لتغير درجة التقدم الاقتصادي والاجتماعي وخاصة تغير متوسط نصيب الفرد من الدخل القومي وعما إذا كان الحد الأدنى اللازم للمعيشة يقدر تقديرا فمن المنطقي أن يتغير تبعا لتغير المستوى العام للأثمان أي تبعا لتغير قيمة النقود وذلك على اعتبار أن الحد الأدنى اللازم للمعيشة يهدف في حقيقته إلى ضمان حد أدنى للمكلف ولأسرته من الدخل الحقيقي لأمن الدخل النقدي (أي من الدخل بالأسعار الثابتة لا من الدخل بالأسعار الجارية).

وقد وجهت اعتراضات لإعفاء الحد الأدنى اللازم للمعيشة منها أن الإيرادات الصغيرة تكون غالبية الدخول وان إعفاءها يؤدي إلى تقليل حصيلة الضريبة أو إلقاء أعبائها على أصحاب الدخول المتوسطة والكبيرة.

غير أنه يرد على هذه الاعتراضات بأن حق الدولة في فرض الضرائب يبدأ حين يتجاوز الدخل النصاب الضروري للمحافظة على حياة الفرد وعلى مقدرته على العمل وعلى صحته ولا محل لتكليفه بما يهدد حياته ثم أن جباية الضريبة من الطبقة الفقيرة قد يحتاج إلى نفقات كبيرة وبذلك تقل حصيلة الضريبة، وأخيرا فليس صحيحا ما يقال بشأن مخالفته لمبدأ العمومية ومساهمة الأفراد في التكاليف العامة وذلك لأن جميع الأفراد يدفعون ضرائب غير مباشرة ويتأثر الفقير منها بنسبة أكبر من الغني وخاصة ضرائب الاستهلاك على السلع الضرورية.

2- مراعاة الأعباء العائلية[1]:

يحدث أن يكون المكلف محملا بالأعباء العائلية كأن يكون متزوجا أو مرتبطا بأسرة كبيرة ولا ريب في أن الانفاق على هذه الأعباء يجعل مقدرته الاقتصادية أقل من شخص آخر يساويه في الدخل دون أن يتحمل الأعباء ذاتها، ولهذا كان من العدالة أن تخفف الضريبة عن المكلف الذي يتحمل أعباء عائلية.

ويفسر علماء المالية ذلك بالرغبة في المقاصة بين أعباء الضرائب غير المباشرة وأعباء الضرائب المباشرة فالمتزوجون الذين يعيلون عددا كبيرا من الأولاد يستهلكون أضعاف ما يستهلكه العزاب ومن ثم يتحملون أكبر من عبء الضرائب غير المباشرة فمن العدالة إذا أن تخفف عن كاهلهم أعباء الضرائب المباشرة المفروضة عليهم.

وبالرغم من هذا التفسير فإن هناك من يرى بأن السبب الرئيس في تخفيف الضرائب عن ذوي الأعباء العائلية إنما يرجع إلى مراعاة المساواة في التضحية بين المكلفين عند تقرير الضرائب وهذا المبدأ يقتضي النظر إلى مقدرة المكلف المالية وليس إلى مبلغ الدخل في ذاته فإذا وجد مكلفان يتساوى دخلهما أحدهما أعزب والآخر متزوج وله خمسة أولاد مثلا فلا جدال في أن مقدرة العازب المالية تعد أكبر من مقدرة المكلف الثاني المتزوج صاحب الأولاد، وينبغي لذلك وجوب تخفيف عبء الضرائب عن الأخير لنقص مقدرته المالية. وقد يكون هناك سبب آخر في تقرير التخفيف هو الأعباء العائلية وهو تشجيع النسل نظرا لحاجة البلد إلى السكان لأن الإعفاء من الضرائب يعوض الآباء عن بعض الزيادة في نفقاتهم بسبب ازدياد عدد الأولاد.

---

(1) انظر المادة (12) من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ والذي عدل في القانون المرقم (57) لسنة 2001 وكذلك عدل وفق القسم (2) المادة (1) الفقرة (1/ أ، ب،ج) والمادة (2) من الأمر (49) سلطة الائتلاف .

3- التمييز بين مصادر الدخل المختلفة[1]:

ويقصد به التمييز بين الدخول ومعاملاتها بالنسبة إلى الضرائب باختلاف كل مصدر منها ومصدر الدخل أما أن يكون العمل أو رأس المال أو مختلطا من عمل ورأس مال، وقد دأب المشرع الضريبي العراقي على رعاية دخل العمل وذلك بتخفيف سعر الضريبة[2] عليه، نظرا لتعرضه للإنقطاع أو النقصان إذا أصاب صاحبه مرض أو بطالة أو تقدم به السن. يضاف إلى ذلك أن الذي يعتمد في معيشته على عمله مضطر إلى إدخار جزء من دخله احتياطا للمستقبل مما يجعل مقدرته على تحمل الضريبة أقل من مقدرة صاحب دخل رأس المال لأن دخله شبه دائم.

ويكون التميز عادة بتغير سعر الضريبة على الدخول المختلفة إذا كانت هناك ضرائب على فروع الدخل فيجعل سعر الضريبة على دخل رأس المال أعلى منه على دخل العمل وسعر الضريبة على الدخل المختلط وسطا بينهما.

4- فرض الضريبة على الوعاء الصافي[3]:

يعني ذلك خصم جميع تكاليف انتاج الدخل الخاضع للضريبة وصولا إلى الدخل الصافي وهذا ما نص عليه المشرع العراقي بقوله:(ينزل من الدخل كل ما ينفقه المكلف عليه خلال السنة التي نجم فيها الدخل ...الخ)[4].

5- التصاعد في سعر الضريبة تبعا لتزايد وعاء الضريبة:

من وسائل تحقيق شخصية الضريبة هو رفع سعر الضريبة تبعا لارتفاع المادة الخاضعة لها وهو ما يعرف بالتصاعد في سعر الضريبة.

---

(1) د. هاشم الجعفري (مبادئ المالية العامة والتشريع المالي) مصدر سابق، ص109 .

(2) انظر المادة (7) الفقرات (5، 6) من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ سابقا . أما بعد التعديل الأخير فأخضع للضريبة وبسعر منخفض الأمر المرقم (49) القسم (3) المادة (1) .

(3) انظر المادة (1) الفقرة (2) من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ .

(4) انظر المادة (8) من القانون نفسه .

ثالثا: سنوية الضريبة: [1]

لا يكتفي المشرع الضريبي بالحصول على الدخل الصافي لغرض الضريبة وإنما يشترط أن يتحقق هذا الدخل في مدة زمنية معينة غالبا ما تكون سنة وهي السنة اللاحقة لسنة نجوم الدخل، وتسري الضريبة على إيرادات السنة المالية إذ يتم تقسيم حياة المشروع إلى مدد زمنية متساوية، وهذا ما يعرف بالمبدأ السنوي وهو من المبادئ المحاسبية المعروفة، وسنوية الضريبة ليست شيئا مستقلا بالكامل في أحكامه عن سنوية المحاسبة وإن كان الأخير هو الأساس لسنوية الضريبة فيما يعد إيرادا أو مصروفا في سنة طبقا للمبادئ المحاسبية وفروضها قد يقابل بالمثل عند الكلام على سنوية الضريبة[2].

ولمفهوم السنوية في قانون ضريبة الدخل العراقي معان متعددة (سنة نجوم الدخل، السنة التقديرية، السنة الحسابية) وترد عليها الكثير من الاستثناءات سيتم تناولها في الباب الأول من دراستنا هذه.

رابعا: إقليمية الضريبة: [3]

أخذ المشرع الضريبي العراقي بمبدأ إقليمية الضريبة الذي يقضي بسريان ضريبة الدخل على الدخول التي تتحقق في العراق بغض النظر عن جنسية صاحبها ومكان إقامته سواء أكان داخل العراق أم خارجه أي المهم في ذلك هو مزاولة النشاط في اقليم الدولة وتحقق دخل عن هذا النشاط.

([1]) انظر المادة (3) الفقرتين (1، 2) من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ .

كذلك - المادة (1) الفقرة (3) من القانون نفسه .

([2]) سوسن أحمد سعيد العبيدي (توظيف طرق التكاليف في تحديد التكاليف الواجبة التنزيل لأغراض ضريبة الدخل في العراق) رسالة ماجستير مقدمة إلى كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، 2000، ص11 .

([3]) انظر المادة (5) الفقرة (2) من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ .

خامسا- ضريبة تفرض على دخل العمل ورأس المال: [1]

إذ تفرض ضريبة على دخل العمل (المرتبات والأجور وإيرادات المهن الحرة) ورأس المال (إيرادات رؤوس الأموال المنقولة - إيرادات الثروة العقارية) أو ناتجة عن تفاعل رأس المال وجهد العمل معا (أرباح النشاط التجاري والصناعي).

سادسا: الأساس هو الفصل بين مدخولات الزوج والزوجة: [2]

تعد الزوجة مكلفة بذاتها، ومن ثم فهي تستحق السماح القانوني المقرر لها قبل الزواج، كما تمنح الزوجة سماح زوجها إذا كان عاجزا عن العمل، وليس له دخل فضلا عن سماحها. هذا هو الأساس العام أما استثناء فيجوز أن يدمج دخلها مع دخل زوجها في حالة تحقق إحدى الحالات الآتية:

1- إذا لم يكن للزوج دخل خاضع للضريبة.
2- إذا كانت مدخولات الزوج دون السماح القانوني.
3- إذا كانت مدخولات الزوجة دون السماح القانوني المقرر لها بوصفها مكلفة بذاتها.

---

(1) انظر المادة (2) من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ .

(2) انظر المادة (6) الفقرتين (1، 2) من القانون نفسه .

الباب الأول

الدراسة النظرية لوعاء ضريبة الدخل

الباب الأول

الدراسة النظرية لوعاء ضريبة الدخل

أصبح من المعلوم أن وعاء الضريبة هو الموضـوع الـذي تفـرض عليـه الضريـبة ويعتـبر الـدخل وعـاء لضريبة الدخل ولكن ثمة أسئلة تطرح نفسها هي أتفرض الضريبة على إجمالي الدخل أم على الـدخل الصـافي ؟ وكيف تتحقق الواقعة المنشئة للضريـبة عـلى الـدخل الخاضـع ؟ ومـا النتـائج المترتبـة عليهـا ؟ أيكـون جميـع الأشخاص خاضعين للضريبة أم أن هناك أشخاصا محددين بنص القانون ؟ وما المدة الزمنية التي يتم التحاسب الضريبي فيها ؟ أتجبى الضريبة داخل اقليم الدولة فقط أم تمتد إلى خـارج الاقلـيم ؟ وهـذا بـدوره يـؤدي إلى الاصطدام بسيادة الدول الاخرى ولكن هناك حالات استثنائية نص عليهـا القـانون. إن الإجابـة عـن كـل هـذه الأسئلة ستكون من خلال تناول الموضوعات الآتية:

الفصل الأول: طبيعة الدخل الخاضع للضريبة

الفصل الثاني: تحديد وعاء ضريبة الدخل من حيث الموضوع

الفصل الثالث: تحديد وعاء ضريبة الدخل من حيث الأشخاص

الفصل الرابع: تحديد وعاء ضريبة الدخل من حيث المكان والزمان

الفصل الأول

طبيعة الدخل الخاضع للضريبة

يتناول هذا الفصل دراسة الدخل الخاضع للضريبة، أهو الدخل الإجمالي أم الدخل الصافي ؟ وإذا كان الدخل الخاضع هو الدخل الصافي فما هي الشوائب (التنزيلات الجائزة الخصم) التي تنزل من الدخل الإجمالي ؟ أتنزل جميع التكاليف واستعمالات الدخل أم تقتصر على الأولى دون الثانية وصولا إلى الدخل الصافي بعد خصم السماحات والإعفاءات الشخصية؟ هذا من جانب ومن جانب آخر كيف تتحقق الواقعة المنشئة على الدخل الخاضع للضريبة؟ وما أهمية النتائج المترتبة على تحققها؟ إن الإجابة عن هذه الأسئلة يتطلب الأمر تناول الموضوع بالشكل الآتي:

المبحث الأول: أنواع الدخول

المطلب الأول - الدخل الإجمالي والصافي

الفرع الأول - تكاليف الدخل واستعمالاته

الفرع الثاني - الإعفاءات والسماحات

المطلب الثاني: الدخل الحقيقي والدخل الحكمي

المبحث الثاني: الواقعة المنشئة للضريبة

المطلب الأول - الواقعة المنشئة

المطلب الثاني - النتائج المترتبة على قيام الواقعة المنشئة

المبحث الأول

أنواع الدخول

سنتناول في هذا المبحث مفهوم الدخل الإجمالي والدخل الصافي، ومن ثم تحديد تكاليف الدخل واستعمالاته، والإعفاءات والسماحات أيضا، ثم بعد ذلك نحدد الدخل الحقيقي والدخل الحكمي وكما يأتي:

المطلب الأول

الدخل الاجمالي والدخل الصافي[1]

الدخل الإجمالي:

يتضمن الدخل الإجمالي مجموع الايرادات التي يحصل عليها المكلف خلال مدة زمنية معينة (سنة عادة) ولا تكون لها صفة رأس المال. أي أن الدخل الاجمالي يشمل جميع المبالغ التي أنفقت في سبيل الحصول عليه(الدخل)، فضلا عن الزيادة التي حصلت في ذمة المكلف من الايرادات الصافية خلال المدة. وإذا اقتصر الأمر على النشاط الاقتصادي للشخص، كان المقصود بالدخل هو كل الايرادات التي يحصل عليها نتيجة لقيامه بالنشاط الاقتصادي خلال مدة زمنية معينة.

([1]) أنظر في هذا الموضوع:-

- د. محمد عبد اللـه العربي بك (أصول علم المالية العامة والتشريع المالي)، ج1، ط2، مطابع رمسيس بالاسكندرية، 1953، ص ص 160-161 .
- د. رفعت المحجوب (المالية العامة - الإيرادات العامة) مصدر سابق، ص92 وما بعدها .
- حمزة شهيب (الدخل الاجمالي والدخل الصافي وموقف المشرع العراقي منهما) مجلة المالية، وزارة المالية، العدد الثاني، السنة الثانية، مطبعة الجمهورية، بغداد، 1975، ص55 وما بعدها .
- د. السيد عبد المولى (المالية العامة دراسة للاقتصاد العام) مطبعة جامعة القاهرة والكتاب الجامعي، 1977 - 1978 ص ص 250-251 .
- د.منصور ميلاد يونس (مبادئ المالية العامة)، المؤسسة الفنية للطباعة والنشر، بم، 2004، ص139.

الدخل الصافي:

هو الفرق بين مجموع الإيرادات الكلية والمبالغ التي أنفقت للحصول عليه، وبعبارة أخرى هو الدخل الاجمالي مخصومة منه تكاليف الدخل، أي أنه الدخل الاجمالي بعد خصم جميع المبالغ التي أنفقت في سبيل الحصول عليه. وكقاعدة عامة فإن الدخل الخاضع للضريبة هو الدخل الصافي خلال مدة زمنية معينة، بحيث يبقى في نهاية تلك المدة على القيمة الأصلية لرأس المال الذي أنتجه[1]. وتشمل تكاليف الدخل ما يأتي:

1- نفقات الصيانة: (صيانة الموجودات الثابتة):

وهي النفقات التي تعمل على المحافظة على القدرة الإنتاجية لمصدر الدخل وإطالة عمره أي إعادة الأصل إلى سابق إنتاجه وذلك بإصلاح ما نقص من مصدر الدخل أو تعويض ما تلف منه ومثال ذلك المبالغ المصروفة لصيانة المكائن والآلات والمعدات أو تبديل العدد والأدوات.

---

(1) الأصل هو ألا يخضع لضريبة الدخل إلا الدخل الصافي لأنه هو الذي يمثل أغتناء المكلف، ومن ثم يعبر عن مقدرته التكليفية على الوجه الأكمل مما يتفق مع فكرة العدالة . ولكن استثناء من ذلك قد تخضع بعض التشريعات الدخل الاجمالي لضريبة الدخل مثال ذلك الضريبة على إيرادات رؤوس الأموال المنقولة المقررة في مصر إذ تفرض الضريبة عليها دون أي خصم . كما أن الضريبة على المهايا والأجور والمرتبات كان المشرع المصري لا يسمح بخصم أي مقابل للحصول على الإيراد ولكن بصدور القانون المرقم (157) لسنة 1981 المعدل بشأن الضريبة على الدخل سمح بخصم 10% من إجمالي الإيراد مقابل الحصول على الإيراد (م63) . والمادة (11) من القانون الجديد المرقم 91 لسنة 2005؛ د. محمد وديع بدوي (دراسات في المالية العامة) دار المعارف، مصر، 1966، ص136؛ د. أحمد جامع (علم المالية العامة) ج1، ط3 منقحة، دار النهضة العربية، 1975، ص167 .

2- نفقات الاستهلاك[1]:

يترتب على العمليات الانتاجية تدهور قيمة رأس المال الثابت تدريجيا بحيث يصبح غير قابل للاستعمال في العملية الانتاجية بعد مدة معينة. وعلى ذلك ولأجل المحافظة على استمرارية عنصرـ رأس المال الثابت يتطلب تخصيص مبلغ من المال مقابل اهتلاكه يسمى (بمقابل اهتلاك رأس المال) لذلك فالاستهلاك نسبة مئوية تقتطع من كلفة مصدر الدخل سنويا بحيث يؤدي تراكمها على مر السنين إلى الاستعاضة عن رأس المال (مصدر الدخل) بمصدر دخل جديد[2].أو مجموع المبالغ النقدية التي يجب خصمها سنويا من الدخل الاجمالي من أجل تعويض الاستهلاك الذي أصاب رأس المال الثابت من منشآت وآلات بسبب إشتراكه في العمليات الانتاجية مثال ذلك استهلاك وتلف أي بناء يحتوي على ماكنات ويستعمل بصورة رئيسية من أجل تشغيل تلك الماكنات واستهلاك وتلف الماكنات والآلات والمفروشات التي يمتلكها المكلف ويستعملها في إنتاج الدخل.

3- نفقات الاستثمار:

لكي يستمر مصدر الدخل بتوليد الدخل لابد من استغلاله. ويستلزم هذا الاستغلال بعض النفقات. فنفقات الاستغلال هي النفقات التي يستلزمها تسيير المشروع عندما يقوم بإنتاج السلع أو الخدمات، أي يستلزمها للحصول على الدخل الخاضع للضريبة. ومثال نفقات الاستغلال ثمن المواد الأولية والوسيطة، وإيجار العقارات التي يشغلها المشروع وأجور العمال والمستخدمين والموظفين ورواتبهم، وأقساط التأمين وتكاليف القوى المحركة، وفوائد الديون التي استلزمها نشاط المشروع الخاضع للضريبة، وثمن الوقود ومصروفات الدعاية والإعلان ...الخ، ويترتب على ذلك

([1]) يقتضي التنويه بأن معظم التشريعات الضريبية في البلاد العربية تطلق لفظة استهلاك لتدل على تناقص أصول المنشأة باستثناء تشريع ضريبة الدخل العراقي إذ يطلق عليه الاندثار . راجع: عبد الحميد الرفاعي (التكاليف في ضريبة الأرباح التجارية وغير التجارية والصناعية: دراسة مقارنة) اطروحة دكتوراه، القاهرة، 1971، ص1162 وما بعدها .

([2]) د. رشيد الدقر (علم المالية) مصدر سابق، ص91 .

اختلاف نفقات الاستغلال من مهنة إلى اخرى بالرغم مـن أن هـذه النفقـات تـرد فـيما يتعلـق بكـل مصادر الدخل وعادة تحدد التشريعات الضريبية أنواع المصروفات الواجب خصمها والشروط الواجب توافرها والحدود التي يجري فيها هذا الخصم.

وفضلا عن خصم التكاليف المذكورة آنفا مـن الـدخل الاجـمالي فـإن التشريـعات الضريـبية المختلفـة تسمح بتنزيل جزء من الدخل الصافي المتمثل بإعفاء الحد الأدنى لمستوى المعيشة من الضريـبة وكـذلك تعمـل التشريعات الضريبية على تخفيف الضريبة عن المكلف الذي يتحمل أعباء عائلية كأن يكون متزوجا أو مرتبطا بأسرة كبيرة وكل ذلك يجب أن يتلاءم مع الواقع الاقتصادي والمستوى المعاشي والاجتماعي للبلد.

وإذا رجعنا إلى قانون ضريبة الدخل العراقي المـرقم 113 لسـنة 1982 المعـدل نجـد أن القـانون قـد عرف الدخل في مادته الأولى الفقرة الثانية بأنه (الإيراد الصافي للمكلف الذي حصل عليه من المصادر المبينة في المادة الثانية من هذا القانون) ومن خلال النص أعلاه يتضح أن المشرع العراقي أخذ بمبدأ فرض الضريبة عـلى الدخل الصافي وليس الدخل الإجمالي، مسايرا بذلك غالبية التشريعات الضريبية الأخـرى[1]. أي أنـه أخـذ بمبـدأ خصم التكاليف من الدخل الإجمالي لكي يصل إلى الدخل الصـافي ثـم تحويلـه إلى دخـل خاضـع للضريـبة بعـد خصم الإعفاءات والسماحات الشخصية. الأمر الـذي يتطلـب توضـيح كـل مـن تكـاليف الـدخل واسـتعمالاته وكذلك الإعفاءات والسماحات توضيحا موجزا بوصفهما استقطاعات من وعاء الضريبة أي من الدخل الاجـمالي ليتسنى لنا الوصول إلى الدخل الخاضع للضريبة (الدخل الصافي).

([1]) المشرع الأردني أخذ بمبدأ فرض الضريبة على الدخل الصافي إذ عرف الدخل الخاضع للضريبة بأنه (مايتبقى من الدخل الإجـمالي بعد إجراء التنزيلات والإعفاءات وفقا لأحكام هذا القانون - المادة (2) مـن قـانون ضريبـة الـدخل الأردني رقـم (57) لسـنة 1985 المعدل) .

أما المشرع المصري فقد فرض ضريبة على الدخل الصافي أيضا - المادتان (1،5) من قانون ضريبة الدخل رقم (157) لسنة 1981 المعدل الملغي والمادتين (6،7) من القانون المرقم 91 لسنة 2005 الجديد وكذلك المشرع السوري فرض الضريبة على الأرباح الصافية. المادتان (1/أ، 5/أ) من قانون ضريبة الدخل السوري رقم (24) لسنة 2003 الجديد .

الفرع الأول: تكاليف الدخل واستعمالاته

لعل قبل التمييز بين تكاليف الدخل من استعمالاته لابد من إعطاء فكرة عامة عن مفهوم التكاليف من حيث تعريفها وموقف الفقه والقضاء الضريبي من مفهومها وكذلك معرفة أهم الشروط الواجب توافرها لكي يمكن تنزيلها أو استقطاعها من وعاء الضريبة.

أولا: مفهوم التكاليف[1]

لدى إطلاعنا على التشريعات الضريبية المقارنة وجدنا أنها لم تورد في نصوصها تعريفا محددا وجامعا للتكاليف وذلك مراعاة لأصول الصياغة السليمة حتى لا يكون مقتصرا على ملاءمة التطورات الاقتصادية ولضمان الحد الأدنى من الاستقرار التشريعي.

وعلى الرغم من عدم صياغة تعريف للتكاليف فهناك جانب من الفقه المالي عرفها بأنها (جميع المصروفات التي تنفقها المنشأة في سبيل تسيير أعمالها وإدارة المشروع والمحافظة على قوته الانتاجية)[2]، وعرفت بأنها تمثل (جميع المصروفات الحقيقية الضرورية التي تتحملها المنشأة في سبيل تحقق الأرباح)[3] كما عرفت بأنها

([1]) مما يجب التنويه به أن التشريعات الضريبية المقارنة قد اختلفت على تسمية التكاليف فالتشريع الضريبي العراقي أطلق عليها (التنـزيلات) أما التشريع الضريبي الأردني فسماها (تنـزيلات نفقات العمل) والتشريع الضريبي المصري اطلق عليها (التكاليف) وأخيرا التشريع الضريبي السوري سماها (الأعباء والنفقات) أنظر في:-

- المادة (8) من قانون ضريبة الدخل العراقي المرقم (113) لسنة 1982 المعدل
- المادة (9) من قانون ضريبة الدخل الأردني المرقم (57) لسنة 1985 المعدل
- المادة (27) من قانون ضريبة الدخل المصري المرقم (187) لسنة 1993 المعدل والمادة (23) من القانون المرقم (91) لسنة 2005 .
- المادة (7) من قانون ضريبة الدخل السوري المرقم (24) لسنة 2003 الجديد

([2]) د. محمد طه بدوي، د. محمد حمدي النشار (أصول التشريع الضريبي المصري)، ط1، دار المعارف بمصر، القاهرة، 1959، ص537 .

([3]) محمود عزيز البحيري وآخرون (ضريبة الارباح التجارية والصناعية من الجهة العلمية)، مشار اليه في د. صادق محمد حسين الحسني (الضريبة على الدخل) دراسة مقارنة، مطبعة أوفسيت، بغداد، 1974، ص176 .

(أقرب إلى السعة منه إلى الضيق بحيث تشمل جميع المبالغ التي ترتبط ارتباطا وثيقا بنشاط الشركة التجاري والصناعي)[1].

مما تقدم نجد أن كتاب المالية العامة لم يتفقوا على تحديد معنى التكاليف فمنهم يميل إلى الاتجاه الواسع للتكاليف بينما يميل آخرون إلى الاتجاه الضيق في مفهومها، أما الاتجاه الثالث فقد اتخذ موقفا وسطا بين الاتجاهين السابقين، فالسؤال الذي يطرح نفسه ماالغاية من وراء فكرة التكاليف الضريبية ؟ للإجابة عن ذلك فقد أختلف الفقه حول التأصيل الفلسفي لفكرة التكاليف ومنطلقها الأساسي. فذهب البعض منهم إلى أن المنطلق الاساسي لهذه الفكرة يكمن في مبدأ العدالة الضريبية ومفادها (إن الضريبة يجب أن تفرض على الدخل، وهذا الدخل يمثل المقدرة التكليفية للمكلف، وهذه بدورها لا تكون صحيحة مالم تفرض الضريبة على الربح الصافي)[2].

أما البعض الآخر فذهب إلى أن المنطلق الأساسي لهذه الفكرة يكمن في ثلاثة أركان هي (الدورية، بقاء المصدر، العمل على صيانة المصدر واستغلاله الاستغلال الملائم) وإن تحقق هذه الأركان يؤدي بالنتيجة إلى تحقق الغاية المتوخاة من التكاليف وهي المحافظة على رأس المال[3]. وعموما فإن الايرادات التي يحققها المكلف لها صلة وثيقة بالنفقات التي تقابلها، فالمشروع الذي يباشر أعماله لا يستطيع توليد إيرادات مالم تنفق بعض المصروفات على شكل (أجور، مواد أولية، ايجار، .... الخ).

فوجود هذه النفقات شرط لازم لولادة الايرادات وكذلك فإن المقدرة التكليفية للمكلف مرتبطة ارتباطا وثيقا بـ(الدخل الصافي) بعد خصم جميع المبالغ التي صرفها للحصول عليه. لأن فرض الضريبة على الدخل الاجمالي يؤدي بالنهاية إلى القضاء

([1]) د. حسين خلاف (ضريبة الارباح التجارية والصناعية)، ط1، مكتبة النهضة المصرية، القاهرة، 1959، ص287 ومابعدها .

([2]) د. رفعت المحجوب (المالية العامة)، الكتاب الثاني في الايرادات العامة، دار النهضة العربية، القاهرة، 1965، ص85 .

([3]) د. محمد عبد الله العربي (علم المالية العامة والتشريع المالي)، الكتاب الثاني، موارد الدولة، ج1، ط2، القاهرة، 1950، ص201 .

على رأس المال الذي يتطلب المحافظة عليه من خلال خصم جميع تكاليف الدخل وصولا إلى الدخل الخاضع للضريبة (الدخل الصافي).

ثانيا: موقف الفقه والقضاء الضريبي من مفهوم تكاليف الدخل

ذكرنا آنفا أن التشريعات الضريبية المختلفة لم تتضمن وضع تعريف محدد لتكاليف الدخل من وجهة النظر الضريبية التي تمثل عبئا على هذا الدخل ومن ثم يجب خصمها قبل الوصول إلى الدخل الصافي. مما جعل مفهوم تكاليف الدخل في الفكر الضريبي ينال عناية الفقه والقضاء الضريبي لما له من أهمية في تحديد الوعاء الضريبي، وإن اهتمام الفقه بمفهوم تكاليف الدخل أدى إلى ظهور اتجاهات مختلفة، ترتب على بعضها التوسع في مفهوم هذه التكاليف بينما البعض الآخر يميل إلى الأخذ بالمفهوم الضيق وهناك اتجاه ثالث يتخذ موقفا وسطا بين الضيق والتوسع وفيما يأتي عرض لأهم هذه الاتجاهات.

الاتجاه الأول: المذهب الضيق في مفهوم تكاليف الدخل:

يذهب أصحاب هذا الرأي إلى مدلول تكاليف الدخل على المبالغ أو المصروفات التي تنفقها المنشأة وتكون لازمة للحصول على الربح والمحافظة عليه. ويحدد نطاقها بأنها (كل نفقة توجه مباشرة وخصيصا للحصول على الدخل أو المحافظة عليه وتعهد مصدره بالصيانة)[1]. فإذا لم توجه النفقة خصيصا للحصول على الدخل أو لم تكن من المصروفات الضرورية والحقيقية التي تتحملها المنشأة لتحقيق الربح والمحافظة عليه فلا يجوز خصمها[2] وقد التزمت الادارات الضريبية هذا الاتجاه وأيدته بعض أحكام القضاء.

(1) د. مدحت عباس أمين (التنـزيلات - النفقات في ضريبة الدخل في التشريع العراقي / دراسة مقارنة)، بم، بت، ص22 .

(2) د. أحمد نور (مبادئ المحاسبة الضريبية)، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية 1973، ص277؛ د. حسن محمد علي (قانون ضريبة الدخل وتطبيقاته)، مطبعة المعارف، بغداد، 1946، ص124

ولقد أخذ القضاء العراقي في بعض أحكامه بهذا الاتجاه، إذ قضت محكمة التمييز بأنه (إذا كان المبلغ المدفوع من قبل الشركة لدولة أجنبية كضريبة عن دخلها هو من جملة أرباح الشركة الناتجة في العراق ولم يكن من المصاريف المنفقة بقصد الحصول على الدخل فلا يجوز والحالة هذه تنزيله من أرباح الشركة الخاضعة للضريبة في العراق)[1].

أما القضاء الأردني فقد أخذ في معظم أحكامه بالمفهوم الضيق لتكاليف الدخل ومن بين هذه الأحكام مايأتي:

- قضت محكمة التمييز (بأن المصاريف والنفقات التي تخصم من الدخل هي التي تنفق كليا وحصرا في سبيل إنتاج الدخل الخاضع للضريبة)[2].
- قضت محكمة التمييز (بأن النفقات التي يقوم المقدر بخصمها هي التي يثبت المكلف أنه أنفقها للحصول على الدخل).[3]

أما القضاء المصري فقد أخذ في بعض أحكامه بهذا الاتجاه إذ قضت محكمة استئناف الاسكندرية في 14 يناير 1951 بأن (شروط خصم التكاليف هي الاتصال بمباشرة المهنة ووجوب الاستثمار أي لزومها لأستثمار المنشأة، وإنتاج الربح وحفظه)[3]. كما قضت محكمة استئناف القاهرة بحكمها الصادر بتاريخ 1963/5/16 (بأن النفقات التي تتحملها المنشأة في سبيل تحقيق الأرباح يتعين استبعادها من الايرادات قبل الوصول إلى مقدار الربح الخاضع للضريبة، إنما يجب أن تكون هذه المصروفات إيرادية، أي أن تستخدم في انتاج الايرادات والارباح بصفة مباشرة،

([1]) مجموعة القرارات التمييزية المتعلقة بقانون ضريبة الدخل - الإضبارة التمييزية، ص د 33/5/ص16 مشار اليها في د. مدحت عباس أمين (التنـزيلات في ضريبة الدخل العراقي / دراسة مقارنة) مصدر سابق، ص23 .

([3+2]) مشار إلى هذين الحكمين في سالم محمد سلمان المفلح (تكاليف الدخل في التشريع الضريبي الأردني / دراسة مقارنة) اطروحة دكتوراه في الحقوق، كلية الحقوق، جامعة عين شمس، القاهرة، 1990، ص107 .

([3]) مشار إلى هذا الحكم في مؤلف د. أحمد نور (مبادئ المحاسبة الضريبية) مصدر سابق، ص279.

وذلك بعكس المصروفات الرأسمالية التي تنفق في سبيل زيادة المقدرة الانتاجية لما يكون لدى المنشأة من اصول قديمة، وما يعد من التكاليف الواجبة الخصم من الايرادات يجب أن يثبت أنه أنفق في سبيل إنتاج الايرادات مباشرة، وصرف بالقدر اللازم لتحقيق الارباح دون أن يكون مشوبا بالمغالاة أو الاسراف، لأنه لو اتصف بذلك استعمالا للأرباح وليس تكليفا عليه)[1].

وقد ذهب البعض إلى اتجاه تضييق مفهوم التكاليف وقصرها على النفقات التي يقتضيها الربح الايرادي أو المحافظة عليه دون اشعار بأن ثمة تكاليف أخرى يقتضيها قيام المنشأة واستمرارها فضلا عن تلك التي تلازمها في فترة تصفيتها، والقول بأن النفقات الرأسمالية غير جائزة الخصم مردود لأن هذه النفقات قد ساهمت في انتاج الربح مثلها مثل بقية النفقات الايرادية إلا انها تختلف عن الأخيرة باستفادة أكثر من فترة ضريبية بتوزيعها على عمر الأصل الإنتاجي إذ يطلق على هذا الجزء المحمل (استهلاك الأصل) وذلك بتحويل النفقة الرأسمالية إلى نفقة ايرادية[2]. وقد أخذ بهذا المفهوم كل من القضاء البريطاني والفرنسي[3].

([1]) مشار إلى هذا الحكم في سالم محمد سلمان المفلح (تكاليف الدخل في التشريع الضريبي الأردني) مصدر سابق، ص107 .

([2]) سعدي بسيسو (موجز علم المالية العامة والتشريع المالي العراقي) مطبعة التفيض، بغداد، 1950، ص113 .

([3]) القضاء البريطاني:- أخذ بهذا المفهوم في بعض أحكامه فقد قضى (بأنه إذا خالفت إحدى الشركات القوانين الجمركية وحكم عليها بالغرامة، فلا يحق لها خصمها، كما لا يجوز خصم النفقات التي انفقت بسبب هذه المخالفات لأن العقوبة جزاء يوقع على المخالف كشخص مسؤول يجب عليه احترام القوانين وطبيعتها تستبعدها من تكاليف الدخل، وهي توقع على المخالف بصفته الشخصية وليس بصفته كتاجر) وذكر البعض من أعضاء المحكمة إن هذه النفقات لم تحدث لغرض الحصول على الربح مستندا في ذلك إلى قضاء اللورد (Davey) انظر في ذلك:

Tooh Henry “in come tax including corportion tax and capital” nibt Edition macdon and evens London , 1970 , P-59 .

مشار اليه في مدحت عباس أمين (نظرية التكاليف) أطروحة دكتوراه - حقوق عين شمس، القاهرة، 1980، ص100 .

أما القضاء الفرنسي فعلى الرغم من أن الاتجاه السائد لدى القضاء الفرنسي، يقوم على المفهوم الواسع لتكاليف الدخل، فانه ضيق من هذا المفهوم في بعض أحكامه إذ ذهب مجلس الدولة الفرنسي في حكم له بتاريخ 1965/2/12 إلى (أن العمولات لا تخصم من الدخل إلا إذا كانت تؤدي خدمة فعلية للشركة وتستفيد كذلك الشركة من هذه الخدمة) . كما قضى في حكم آخر بتاريخ 1969/10/16 (بعدم اعتبار الغرامات التي تدفعها المؤسسة لحساب سائقيها من التكاليف التي تخصم) .

مشار إلى هذين الحكمين في سالم محمد سلمان المفلح (تكاليف الدخل في التشريع الضريبي الأردني) مصدر سابق، ص108 .

2- الاتجاه الثاني: التوسع في مفهوم تكاليف الدخل:

يذهب أصحاب هذا الرأي إلى مخالفة الرأي السابق، ويفسر معنى التكاليف تفسيرا واسعا ويـذكر أن تكاليف الدخل هي تلك المصاريف التـي يرجـع الأصـل فيهـا مبـاشرة إلى مزاولـة المهنـة أو الحرفـة ولا يقصرـ أصحاب هذا الرأي كلمة تكاليف على مجرد المبالغ اللازمة لتسيير الأعمال في المشروع أو المحافظـة عليهـا، بـل التوسع في معنى التكاليف بحيث يشمل كل نفقة يرتبط وجودها بوجود المنشـأة وتنفـق في سـبيل مصـلحتها العامة ولو لم تكن مخصصة أصلا لإنتاج الربح أو المحافظة عليه[1].

وقد أخذت بهذا الاتجـاه بعـض أحكـام القضـاء ففـي مصرـ قضـت محكمـة الاسـتئناف المختلطـة في 1949/6/20 بأن (كل مصروف ينفق فعلا في الحدود المعقولة، ويعود

([1]) أنصار هذا الرأي:-

- د. عبد القادر حلمي (ضريبة الأرباح التجارية والصناعية)، دار النهضة العربية، القاهرة، 1971، ص7 .
- د. حسين خلاف (ضريبة الارباح التجارية والصناعية)، مصدر سابق، 1954، ص287.
- د. أحمد نور (مبادئ المحاسبة الضريبية)، مصدر سابق، ص278 ومـن الفقـه الأجنبـي الـذي أيـد هـذا الـرأي (Hannan) إلى القول (بأن المنشأة التي تمارس أنواعا مختلفة من العمليات الاقتصادية قد يكون من المستحيل معها أن تقـول إلى أي مـدى كان الدخل نتيجة نفقة معينة بالذات، فالقاعدة الأساسية أصبحت اليوم لايهمهـا كـون نفقـة معينـة بالـذات تنـتج بالفعـل دخلا خاصا بها، بل تؤكد أن النفقة لكي يجوز خصمها من الربح الاجمالي ينبغي أن تصرف أثنـاء العمليـات الموجهـة لإنتـاج الدخل، ويتبع ذلك نتيجة هامة هي: إن التنـزيل مع افـتراض أن المنشـأة مسـتمرة في أعمالهـا لا يمكـن أن يـرفض لمجـرد أن النفقة لم تنتج أي دخل في السنة التي انفقت فيها) .
- أنظر في ذلك:

Hannan “Farns Worth The Princip Ples of in Come Taxation australasia”, 1946 – P-302

نقلا عن د. أحمد ثابت عويضة (ضريبة الأرباح التجارية والصناعية) دار الكتاب العربي، القاهرة، 1967، ص308 .

على المنشأة بمنفعة أو بقصد زيادة أرباحها أو المحافظة عليه، يدخل ضمن التكاليف واجبة الخصم من الأرباح الخاضعة للضريبة)[1] كما قضت محكمة النقض في 1967/6/14 (بأنه إذا كان الحكم المطعون فيه قد قضى في قضائه على أن المصروفات التي تخصم من وعاء الضريبة، هي المصروفات التي تعد تكليفا على الربح وتساهم في انتاجه وليست أتعاب المحاماة التي ينفقها المتهم في مخالفة التسعيرة تكليفا على الربح، فإنه يكون قد خالف القانون وأخطأ في تطبيقه)[2] وقد أيد هذا الاتجاه كل من القضاء البريطاني والفرنسي[3].

3- الاتجاه الثالث: المختلط

([1]) مشار إلى هذا الحكم في د. أحمد نور (مبادئ المحاسبة الضريبية) مصدر سابق، ص278 .

([2]) مشار اليه في سالم أحمد سلمان المفلح (تكاليف الدخل في التشريع الضريبي الأردني) مصدر سابق، ص110 .

([3]) القضاء البريطاني قد فسر نص المادة (137) من قانون ضريبة الدخل لعام 1952 لأغراض التجارة تفسيرا واسعا، فأجازت خصم إيجار الأماكن المستأجرة بالرغم من عدم استعمالها، وأشار اللورد (manhrm) إلى أنه ليس بصحيح على الاطلاق القول بأن كل مبلغ معلق على تحقيق ربح لايعتبر من النفقات، فليس من المحتم على المكلف أن يثبت دائما أن كل نفقة ينفقها قد وجهت فعلا ومباشرة للحصول على الدخل فإذا كان الأمر كذلك فسوف تصبح كثير من النفقات ذات الصفة الايرادية خارجة عن نطاق الخصم كالأجور الخاصة بحراسة ممتلكات المنشأة ومبالغ أخرى لا يمكن أن توصف على درجة اليقين بأنها أنفقت في سبيل الحصول على الدخل بالذات.

أنظر في:

Hannan J- P,op – cit , PP-345 –346

أما القضاء الفرنسي فقد توسع أيضا في مفهوم تكاليف الدخل التي تخصم في بعض أحكامه، ففي حكم له (اعتبر العقوبات الموقعة على أحد البنوك بسبب عدم احترامه التشريعات الخاصة بالاحتياطي الاجباري من التكاليف التي تخصم باعتبار أن هذه العقوبات لم تكن مقصودة بالمادة 2/39 من قانون الضرائب التي تحظر خصم العقوبات الناتجة عن مخالفة التشريعات) .

مشار إلى هذا الحكم في سالم محمد سلمان المفلح (تكاليف الدخل في التشريع الضريبي الأردني / دراسة مقارنة) مصدر سابق، ص110 .

يتخذ أصحاب هذا الرأي موقفا وسطا بين الاتجاهين السابقين فقد وجه أصحاب هذا الرأي النقد إلى أصحاب الرأي الأول بأنه لا يسمح للمنشأة بخصم بعض نفقاتها التي تعتبر لازمة وضرورية للحصول على الربح كما هو الحال بالنسبة إلى الخسائر التي تلحق المنتجات، وكذلك الخسائر التي تصيب رأس المال كما وصف الرأي الثاني بأنه يؤدي إلى خصم كثير من النفقات غير الجائزة خصمها مثل النفقات الرأسمالية والنفقات المتعلقة بأرباح غير تجارية. لذلك يرى أصحاب هذا الرأي أنه لا يجوز خصم كل نفقة يرتبط وجودها دائما بقيام المنشأة، ولكن وجوب تفسير التكاليف تفسيرا أقرب إلى السعة منه إلى الضيق بحيث تشمل جميع المبالغ التي ترتبط ارتباطا وثيقا بنشاط المنشأة التجاري أو الصناعي[1]. ومن الاحكام القضائية التي أخذت بهذا الرأي، حكم محكمة استئناف الاسكندرية في القضية المرقمة (324) لسنة 5 قضائية تجاري (بأن من المقرر أن ما يعتبر تكليفا هو اتصاله بمباشرة المهنة ولزومه لاستثمار المنشأة أو الحصول على الربح وحفظه في الإدارة بحيث لا يكون هناك أية مبالغة أو إسراف)[2].

بعد هذا العرض لموقف الفقه من مفهوم تكاليف الدخل، نرى أن جميع الآراء السابقة لم تضع معيارا حاسما للتفرقة بين ما يعتبر تكليفا على الدخل وما يعتبر استعمالا له. والسبب في ذلك هو صعوبة وضع معيار دقيق يمكن استخدامه في ظل جميع التشريعات الضريبية وهذا الأمر يتعلق بالنهاية بموقف التشريع الضريبي صراحة أو ضمنا من التوسع أو التضييق في مفهوم تكاليف الدخل. عليه فإن أفضل معيار لقياس تكاليف الدخل هو معيار المقابلة القائم على العلاقة التأثيرية بين النفقات والايرادات فعند قياس أية نفقة في ظل أي تشريع ضريبي، يجب أن نرجع إلى نصوص القانون نفسه ولكن في حالة عدم النص على هذه النفقة ضمن التشريع

([1]) د. أحمد ثابت عويضة (ضريبة الارباح التجارية والصناعية) مصدر سابق، ص279؛ د. حسين خلاف (ضريبة الارباح التجارية والصناعية) مصدر سابق، ص289 .

([2]) مشار اليه في سالم المفلح (تكاليف الدخل في التشريع الضريبي الأردني / دراسة مقارنة) مصدر سابق، ص112.

الضريبي فيمكن الرجوع إلى معيار المقابلة في تحديد مدى امكانية اعتبار هذه النفقة من تكاليف الدخل أم لا.

وعلى أية حال يميل الباحث إلى النفقات الواجبة الخصم من الوعاء الضريبي هي (كل نفقة حقيقية ومؤكدة يرتبط إنفاقها بإنتاج الدخل).

بعد عرضنا موقف الفقه والقضاء الضريبي من مفهوم تكاليف الدخل وتبين لنا أنه ليس هناك اتفاق على تعريف محدد لما يعتبر من تكاليف الدخل لذلك لابد من معرفة موقف التشريعات الضريبية من هذا الخلاف.

4- موقف التشريع الضريبي العراقي:

إذا رجعنا إلى قانون ضريبة الدخل العراقي المرقم (113) لسنة 1982 المعدل نجد أنه في المادة الثامنة منه نص أن (ينزل من الدخل كل ما ينفقه المكلف للحصول عليه خلال السنة التي نجم فيها الدخل والمؤيد حسابها بوثائق مقبولة ...الخ) من خلال النص السابق يتضح أن المشرع العراقي قد أخذ بالمفهوم الواسع إذ نص على تنزيل الكثير من النفقات وان لم تكن لها صلة مباشرة بانتاج الدخل كالتبرعات والنفقة الشرعية والتأمين. فضلا عن أن لفظة (كل) في صدر المادة السابقة تدل على شمول التكاليف كافة سواء أكانت مباشرة أم غير مباشرة.

5- موقف التشريعات الضريبية المقارنة:

أ- موقف التشريع الضريبي الأردني:

وضع المشرع الضريبي الأردني معيارا عاما لما يعتبر من تكاليف الدخل إذ نص على أن (تنزل المصاريف والنفقات التي أنفقت أو أستحقت كليا وحصرا في سبيل انتاج الدخل الاجمالي خلال السنة ...الخ)[1].

من خلال النص يتضح أن المشرع الضريبي الأردني قد أخذ بالاتجاه الضيق لتكاليف الدخل،إذ اشترط ان يكون المكلف قد تكبد هذه التكاليف في انتاج الدخل كما أكد على هذا المفهوم من خلال النفقات التي اوردها على سبيل المثال، فجميعها مرتبطة بانتاج الدخل، بينما هناك بعض النفقات التي لا ترتبط بانتاج الدخل و افرد لها نصا خاصا كالتبرعات.

([1]) المادة (9) من قانون ضريبة الدخل الأردني المرقم (57) لسنة 1985 المعدل .

ب- التشريع الضريبي المصري:

نصت المادة (27) من قانون ضريبة الدخل المصري[1]، على أن يكون تحديد صافي الربح الخاضع للضريبة على أساس نتيجة العمليات على اختلاف انواعها و ذلك بعد خصم جميع التكاليف وأوردت بعضها على سبيل المثال من ذلك نجد ان المشروع المصري قد توسع في مفهوم تكاليف الدخل وجاء القانون الجديد مؤكدا لهذا الاتجاه في المادة (23) منه.

جـ- التشريع الضريبي السوري:

نص المشرع السوري على ان (يتألف الربح الصافي من مجموع الايرادات الاجمالية لاعمال المكلف الخاضعة لهذه الضريبة على اختلاف انواعها بعد ان تحسم منها الاعباء و النفقات التي تقتضيها ممارسة هذه الاعمال ... الخ)[2].

يتضح أن المشرع السوري قد أخذ بالمفهوم الضيق، إذ اشترط أن تكون الأعباء والنفقات التي تحسم من الدخل الاجمالي متصلة بممارسة الأعمال.

بعد أن عرضنا موقف التشريعات الضريبية المقارنة من مفهوم تكاليف الدخل يتضح بأن المشرع الضريبي العراقي قد اتفق مع المشرع الضريبي المصري مع ماجاءت به المادة (27) من قانون ضريبة الدخل المصري رقم (187) لسنة 1993 المعدل والمادة (23) من القانون الجديد رقم 91 لسنة 2005 حيث أورد القانون السابق بأنه تخصم (جميع التكاليف) أي أن لفظ (جميع) و(كل) تدل على الشمول وهذا المفهوم الواسع أخذ به كل من المشرع الضريبي الانكليزي والفرنسي أيضا[3].

---

(1) قانون ضريبة الدخل المصري المرقم (187) لسنة 1993 المعدل .

(2) المادة (7) من قانون ضريبة الدخل السوري رقم (24) لسنة 2003 .

(3) أخذ المشرع الضريبي الانكليزي بالمفهوم الواسع ونص في المادة (37/أ) من قانون ضريبة الدخل الانكليزي لعام 1952 بخصم (كافة) النفقات والمصروفات التي تنفق لأغراض التجارة أو المهنة . بينما نصت الفقرة (ب) من ذات المادة أعلاه بعدم السماح بتنزيل أي خسارة لحقت بالمكلف من الوعاء الضريبي فيما لو كانت غير متصلة أو غير ناشئة عن التجارة أو المهنة أو النشاط الخاضع للضريبة. إلا أن المشرع الضريبي البريطاني قد أورد استثناءات على هذا المبدأ في المادتين 139-140 لذلك ذهب البعض إلى القول بأن (المشرع الضريبي البريطاني عندما

بينما نلاحظ أن كلا من المشرع الأردني والسوري قد أخذ بالمفهوم الضيق لمفهوم تكاليف الدخل ونحن مع ماسار عليه التشريع الضريبي العراقي بأخذه بالمفهوم الواسع لمفهوم التكاليف وذلك لمواكبة التطورات الاقتصادية الأمر الذي يتطلب قدرا أكبر من المرونة في قياس هذه النفقات ليس فقط من أجل تنفيذ أحكام قانون ضريبة الدخل بل لخدمة الاقتصاد الوطني.

ثالثا: شروط تكاليف الدخل:

إن معظم التشريعات الضريبية المقارنة أتفقت على الشروط الآتية في النفقة لكي يمكن اعتبارها من التكاليف الواجبة الخصم وهذه الشروط هي:

1- أن تكون النفقة مؤكدة وحقيقية:

أي يجب أن تكون النفقة أو التكاليف فعلية وتأكد حدوثها، وليست محتملة الحدوث، سواء أكانت مدفوعة أم مستحقة أم مؤجلة، وعليه فالمصاريف المحتملة لا تخصم من الوعاء. ولقد أجمعت التشريعات الضريبية على هذا الشرط.

وضع معيارا لما يعتبر من النفقات تكليفا وما لايعتبر تداركه بنصوص كثيرة بما يمكن أن يخصم من النفقات وما لايمكن أن يخصم بحيث نشعر بأن هذا المعيار تكاد تصنع معالمه التي تبعثرت مابين المنع والجواز وأحكام القضاء) .

عبد الحميد الرفاعي (التكاليف في ضريبة الارباح التجارية والصناعية) دراسة مقارنة / رسالة دكتوراه، مصدر سابق، ص371؛

د. مدحت عباس أمين (التنزيلات في ضريبة الدخل / دراسة مقارنة) مصدر سابق، ص32 .

أما المشرع الضريبي الفرنسي:

فقد نصت المادة 39 من قانون الضرائب العام على أن(يحدد صافي الربح بعد استنزال كافة الأعباء . وهذه الاعباء تشمل على الأخص المصاريف العمومية من أي نوع ...الخ) وطبقا لهذا النص فان المشرع الفرنسي أخذ بالمفهوم الواسع لتكاليف الدخل دون أن يشترط ارتباط التكاليف بانتاج الدخل . انظر:

د. سالم محمد سلمان المفلح (تكاليف الدخل في التشريع الضريبي الأردني) مصدر سابق، ص115 .

فالتشريع الضريبي العراقي لم يجز تنـزيل الاحتياطات باستثناء الاحتياطات التي نص عليها قانون التنمية الصناعية[1] الذي نص على أن المبالغ التي تأخذها المنشأة من أرباحها لتغذية الاحتياطي على اختلاف أنواعه والذي يعد لتغطية خسارة محتملة لا تخصم من مجموع الارباح التي تحتسب عليها الضريبة وبمفهوم المخالفة إذا وجه هذا الاحتياطي لمقابلة خسارة مؤكدة وجب خصمه. ومن ثم فالاستهلاك وجميع المستحقات كالأتعاب والاجور والديون التي تلتزم بها المنشأة والديون المعدومة واجبة الخصم مادامت كانت تمثل نفقات مؤكدة سواء أسمي مقابلها احتياطا أم مخصصا إذ ليس العبرة بأسم الحساب المكون لمقابلة الخسارة بل بحقيقة الواقع[2].

أما التشريع الضريبي الأردني: فنص في الفقرة (و) من المادة (11) بأنه (لا يجوز تنـزيل المبالغ المخصصة للاحتياطي القانوني أو النظامي أو أي احتياطي آخر باستثناء احتياطي التأمين وفق تعليمات يصدرها المدير).

وفي التشريع الضريبي المصري: نصت الفقرة السادسة من المادة (27) من قانون ضريبة الدخل المصري المرقم (187) لسنة 1993 السابق بأن (المبالغ التي تأخذها المنشأة من أرباحها لتغذية الاحتياطات على اختلاف أنواعها والتي تعد لتغطية خسارة محتملة فلا تخصم من مجموع الأرباح التي تسري عليها الضريبة). كما وأكد القانون الجديد المرقم 91 لسنة 2005 على ذلك في الفقرة (1) من المادة (24) التي نصت على أنه لايجوز تنزيل الاحتياطات والمخصصات على اختلاف أنواعها.

أما التشريع الضريبي السوري: فلا يعتبر الاحتياطات من الأعباء التي يمكن خصمها من الأرباح إذا لم تمثل خسارة محددة، فيمكن للمنشأة التي تقوم بتكوين مخصص لمقابلة خسارة عن عمليات تمت خلال السنة أن تخصم هذا المخصص من الأرباح مثل احتياطي استهلاك الأسهم في شركات الامتياز والاحتياطي الحسابي في شركات التأمين على الحياة ولكن المبالغ التي تخصمها المنشأة من أرباحها تحت

([1]) المادة (8) الفقرة (3) من قانون التنمية الصناعية المرقم (20) لسنة 1998 المعدل المنشور بالوقائع العراقية، العدد 3733، السنة 40 بتاريخ 1998/8/3 .

([2]) د. مدحت عباس أمين (التنـزيلات في ضريبة الدخل بالتشريع الضريبي العراقي) مصدر سابق، ص48 .

تسميات مختلفة مثل (حساب التسوية) أو حسابات معلقة تكون تلـك المبـالغ خاضـعة للضريـبة[1]. وقد أخذت بهذا الشرط معظم التشريعات الأجنبية[2].

وكذلك أجمع القضاء الضريبي على وجوب توافر هـذا الشرط في تكـاليف الـدخل التـي تخصـم مـن الوعاء الضريبي ومن هذه الأحكام القضائية في مصر نصت محكمة مصر المختلطـة بأنـه لا يمكـن أن يحسـب الاستهلاك إلا من تاريخ شراء الأصل المستهلك. إذ أن الاستهلاك يمثل التلف الذي أصابه (أي أصاب الأصل) مـن جراء الاستعمال: فتلفه الشيء لا يتصور أن تتحمله المنشأة قبل شرائه[3].

وكذلك قضت محكمة التمييز الأردنية في 1987/8/9 بالقول (إنه وان كانـت المـادة (11) مـن قـانون ضريبة الدخل الأردني لا تجيز تنـزيل المبالغ المخصصة للاحتيـاطي الاجبـاري أو أي احتيـاطي آخـر، إلا أنـه إذا ثبت بدليل قانوني أن المبلغ المختلف عليه مستحق الأداء إلى شركات إعادة التأمين أو تم إنفاقه في سبيل انتاج الدخل سنة التقدير فينـزل من الدخل عملا بالمادة (9) من قانون ضريبة الدخل، ولو

([1]) المادة (7) الفقرة (ج) من قانون ضريبة الدخل السوري المرقم (24) لسنة 2003؛ انظر:

د. عصام بشور وآخرون (التشريع الضريبي) مديرية الكتب والمنشورات الجامعية، كلية الحقوق، جامعة حلب، 1995، ص254 .

([2]) التشريع البريطاني:- نص في المادة (137) بعدم جواز أجر احتياطي مقابل الالتزامات المحتملة.

وفي الولايات المتحدة الأمريكية:- لا تعتبر من التكاليف التي تخصم من الربح المبالغ التي لا تتصف بوصف النفقة المؤكـدة، ومن قبيل النفقات غير المؤكدة وغير القابلة للخصم من الـدخل، المبـالغ التـي تحجـز كاحتيـاطي . راجـع: د. أحمـد ثابـت عويضة (ضريبة الارباح التجارية والصناعية) مصدر سابق، ص329 .

وفي التشريع الضريبي الفرنسي:- ميز المشرع الضريبي الفرنسي بين المخصصات والاحتياطات فالمخصصات هي المبالغ المعـدة لمواجهة خسائر أو أعباء موضحة بدقة وإن أحداث جارية تجعلها مؤكدة بيـنما الاحتياطـات تقابـل أعبـاء احتماليـة فأجـاز خصم المخصصات دون الاحتياطات.

راجع في ذلك سالم محمد سلمان المفلح (تكاليف ضريبة الدخل في التشريع الأردني) مصدر سابق، ص124 .

([3]) مشار اليه في د. حسين خلاف (ضريبة الارباح التجارية والصناعية) مصدر سابق، ص294 .

سجل في الاحتياطي، لأن العبرة الحقيقية وصف هذا المبلغ وليس للشكل الذي سجل في الموازنـة، لـذا فقد كان على محكمة الاستئناف أن تتبين الدليل الذي يثبت أن المبلغ المختلف عليه مستحق لشركات إعـادة التأمين، فإن ثبت ذلك نزلته من الدخل وإن لم يثبت ردته للأرباح)[1].

2- ارتباط النفقة بالمنشأة ونشاطها:

يجب أن تكون التكاليف واجبة الخصم مرتبطة بالنشاط الاقتصادي الذي تمارسه المنشأة سواء أنصب على استثمار رأس المال أو المحافظة عليه بصورة مباشرة أو غير مباشرة.

وفيما يتعلق بهذا الشرط يرى بعض الكتاب بأنه (لو صرفت المنشأة بعض المصاريف التي لا يوجد لها مبرر إطلاقا، أي لا لزوم لها لتسير أعمال المنشأة أو المحافظة على قوتها الانتاجية، فلا تعتـبر هـذه المصروفات من تكاليف الدخل التي تخصم. بل تعتبر توزيعا للدخل، لذلك فإن كافة المبالغ التي ينفقها صاحب المنشأة أو أحد الشركاء في سبيل تحقيق مصلحة خاصة به لا تعتبر تكليفا على الربح، وبالتالي لا يجوز خصـمها مـن ذلـك أقساط التأمين على حياة صاحب المنشأة أو فوائد القروض التي تعقدها الشركة لصالح أحد الشركاء فيهـا، ومـا إلى ذلك من منافع تعود على صاحب المنشأة)[2] أمـا إذا كانـت النفقـة تحقـق المصـلحة الشخصـية للمكلـف ومصلحة المنشأة في الوقت نفسه، فلا يخصم من وعاء الضريبة إلا ذلك الجزء، من النفقة الذي أنفق في سـبيل مصلحة المنشأة وتسبب في انتاج الدخل.

ويجد هذا الشرط تطبيقا له في بعض أحكام القضاء، من ذلك ما جاء بحكم محكمة الـنقض المصرـية بتاريخ 1966/4/20 إن نص المادة (39) من الاطلاق والشـمول بحيـث يـدل عـلى أن (ماتتحملـه المنشـأة مـن ضرائب أجنبية وتدفعه بسبب

([1]) مشار اليه في سالم المفلح (تكاليف ضريبة الدخل في التشريع الأردني) مصدر سابق، ص125 .

([2]) د. دلاور علي و د.محمد حمدي النشار (دراسات في الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية) مكتبة النهضة العربية، القـاهرة، 1952، ص279 .

نشاطها التجاري أو الصناعي أو بمناسبته يعد تكليفا على أرباحها يجب خصمه من الضريبة التجارية ...الخ)[1].

3- أن تكون النفقة أستحقت خلال السنة:

مفاد هذا الشرط أن النفقة يجب أن تستحق في السنة التي يتحقق بها الدخل الذي أنفقت في سبيل انتاجه حتى يجوز خصمها من الدخل الخاضع للضريبة. وهذا الشرط ماهو إلا تطبيق لمبدأ سنوية واستقلال السنوات الضريبية وإن أغلب التشريعات الضريبية تطبق هذا المبدأ وهي أن تكون التكاليف الضريبية قد نزلت من وعاء الضريبة في سنة تحققها. وسيتم تناولها بالتفصيل في الفصل الرابع من هذا الباب.

4- أن تكون النفقة إيرادية:

النفقة الايرادية هي النفقة التي تخدم المنشأة سنة واحدة ولا تؤدي إلى زيادة العمر الانتاجي للأصل ولا زيادة الطاقة الانتاجية، أما النفقة الرأسمالية فهي تلك النفقة التي تخدم أكثر من سنة وتؤدي إلى زيادة الطاقة الانتاجية، والعمر الانتاجي للأصل وينمو بارتفاعها.

وعليه فلا جدال حول تنزيل النفقة الايرادية من الدخل الإجمالي. أما النفقة الرأسمالية فيتم تنزيل جزء منها بالمقدار والطريقة التي يحددها المشرع، بشرط أن يكون عادلا تطبيقا للقواعد المحاسبية المستقرة القائمة على أساس أن هذه النفقات يجب استردادها في عدد من السنين بقدر مدى استفادة كل سنة من سنوات العمر الانتاجي للأصل الكائن.

وعموما فان النفقات التي تؤدي إلى زيادة في قيمة الأصول الثابتة للمنشأة. أو زيادة القوة الانتاجية للأصول القديمة تستبعد من النفقات الواجبة الخصم.

وفي مصر نصت محكمة استئناف القاهرة في حكمها الصادر سنة 1963 على أن (النفقات التي تتحملها المنشأة في سبيل تحقيق الأرباح يتعين استبعادها من

(1) مشار إلى هذا الحكم في د. مدحت عباس أمين (التنزيلات) في ضريبة الدخل، مصدر سابق، ص58.

الإيرادات قبل الوصول إلى الربح الخاضع للضريبة، بينما يجب أن تكون هذه المصروفات إيرادية، أي أنها تستخدم في إنتاج الايرادات والأرباح بصفة مباشرة.

وذلك بعكس الرأسمالية التي تنفق في سبيل زيادة رأس المال أو في زيادة المقدرة الانتاجية لما يكون لدى المنشأة من أصول قديمة)[1].

وكذلك أخذ القضاء الأردني بهذا الشرط في كثير من أحكامه نذكر منها ما يأتي:

(قضت محكمة الاستئناف باعتبار أن الرسوم المدفوعة لوزارة الصناعة والتجارة رسملة للاحتياط الاختياري يؤدي إلى زيادة دخلها معتبرة أن هذا الرسم نفقة انتاجية قياسا على الرسم الذي تدفعه البنوك للبنك المركزي عند التأسيس، مما لايتفق وأحكام القانون. ذلك أن المادة 11/ ج من قانون ضريبة رقم 34 لسنة 1982 تنص على أنه لا يجوز إجراء تنزيلات عن المبالغ المسحوبة من رأس المال بقصد استعمالها كرأس مال في أي نشاط وهذا يفيد أن هذه النفقة من المصاريف التي تساهم في زيادة رأس المال ولا يجوز تنزيلها على أساس أنها نفقة إنتاجية لأنها لم تدفع في سبيل إنتاج الدخل، لذلك أخطأت محكمة الاستئناف فيما ذهبت إليه هذه الجهة فتعين نقض الحكم)[2].

وقد تأكد هذا الشرط في القضاء الضريبي الفرنسي والبريطاني[3].

([1]) مشار إلى هذا الحكم في د. أحمد نور (مبادئ المحاسبة الضريبية) مصدر سابق، ص283 .

([2]) مشار إلى هذا الحكم في سالم المفلح (تكاليف الدخل في التشريع الضريبي الأردني) مصدر سابق، ص131 .

([3]) ففي فرنسا:- قضى مجلس الدولة الفرنسي في القضية المرقمة (66568) بتاريخ 1966/3/25 بأن من المصروفات التي لاتخصم مصروفات التحديث والتجديد للمنشآت، الأعمال التي من شأنها زيادة صلابة ومتانة الأصول أو زيادة قيمتها . كذلك أخذ القضاء البريطاني بهذا المبدأ في قضية (أن شركة انكليزية أسست صندوقها لمعاشات التقاعد لمنفعة مستخدميها ووضعت كنواة لهذا الصندوق مبلغ 31.874 جنيها قضى مجلس اللوردات البريطاني بعدم خصم هذه النفقة من الدخل باعتبارها نفقة رأسمالية، لأن الشركة حققت منفعة طويلة الأجل وهي وفاء المستخدمين وزيادة انتاجهم) .

مشار إلى الحكمين أعلاه في سالم المفلح (تكاليف الدخل في التشريع الضريبي الأردني) مصدر سابق، ص ص132-133.

5- أن يكون انفاقها في سبيل إنتاج الدخل الخاضع للضريبة:

مفاد هذا الشرط أن كل نفقة لا تتعلق بانتاج الدخل الخاضع للضريبة لا تعتبر من قبيل النفقات التي تخصم للوصول إلى الدخل الصافي الذي تفرض عليه الضريبة. ويترتب على ذلك استبعاد النفقات التي تنفق على ربح غير خاضع للضريبة لأنها لا تعتبر من قبيل التكاليف الواجبة الخصم بل تعتبر من قبيل استعمالات الدخل.

والقضاء الضريبي أخذ بهذا الشرط إذ نجد أن القضاء الأردني أخذ به في حكم لمحكمة التمييز الأردنية بتاريخ 1985/8/31 التي قضت (بأن النفقات التي تنزل من الدخل الخاضع للضريبة هي التي تنفق في سبيل الحصول عليه. أما النفقات التي ينفقها المكلف على دخل غير خاضع للضريبة فلا مبرر لتنزيلها من الدخل الخاضع للضريبة)[1].

وقد تأكد هذا الشرط في كل من القضاء البريطاني والفرنسي[2].

وأخيرا فإن موقف المشرع الضريبي العراقي من الشروط يتمثل بأنه قد نص في المادة (8) منه على (أن ينزل من الدخل كل ماينفقه المكلف للحصول عليه خلال السنة التي نجم فيها والمؤيد حسابها بوثائق مقبولة).

([1]) مشار إلى هذا الحكم في المصدر نفسه .

([2]) القضاء البريطاني:- قضت المحاكم البريطانية (بأن الجمعية التي تقوم على رعاية الشؤون الدينية وتقوم في نفس الوقت بنشاط مفاده بيع الكتب الدينية بقصد الحصول على الربح، لايجوز لها أن تقوم بتحميل خسارة أحد الفرعين على حساب الربح الآخر . أي أن تخصمها من دخل العمليات غير التجارية) . مشار إلى هذا الحكم في د. عادل الحياري (الضريبة على الدخل العام) مصدر سابق، ص307 .

أما القضاء الفرنسي:- فقد اشترط مجلس الدولة الفرنسي في بعض أحكامه أن ترتبط النفقة بالدخل الخاضع للضريبة ومن هذه الأحكام:

- قضى مجلس الدولة بأنه إذا لم يبرر نشاط الشركة منح المديرين أي معاش، فلا تنزل قيمة هذا المعاش أو الأقساط المدفوعة لهذا الغرض من جانب الشركة كذلك .

- قضى مجلس الدولة بعدم جواز خصم الفوائد التي تترتب على قرض منحته المؤسسة للمدير .

مشار إلى الحكمين أعلاه في سالم المفلح (تكاليف الدخل في التشريع الضريبي الأردني) مصدر سابق، ص135 .

ومن خلال النص نستنتج شروط تنـزيل التكاليف في التشريع العراقي وهي

- أن تكون النفقة مدفوعة فعلا وموثوقة بموجب وثائق مقبولة
- أن تكون سنوية
- أن تكون النفقة مصروفة في سبيل انتاج الدخل

بعد هذا العرض الموجز لمفهوم التكاليف وموقف الفقه القضاء الضريبي منه وأهم الشروط التي أجمع عليها الفقه والقضاء الضريبي لابد من تمييز تكاليف الدخل عن استعمالاته:

تكاليف الدخل واستعمالاته:

إن عدم توافر معيار حاسم لتمييز تكاليف الدخل من استعمالاته يترك المجال واسعا للاختلاف في وجهات النظر، ونظرا لأهمية التمييز كون النفقات إذا كانت من قبيل تكاليف الدخل فإنها تنـزل من الدخل الاجمالي للتوصل إلى الدخل الصافي وعلى العكس من ذلك فإذا كانت من قبيل استعمالات الدخل فلا يجوز تنزيلها وتعتبر خاضعة للضريبة. فلو افترضنا أنه ليس هناك معيار حاسم يميز بينهما سوف نكون أمام إحدى الحالتين الآتيتين:

الحالة الأولى: حالة اعتبار كل المصاريف والنفقات واجبة التنـزيل باعتبارها من تكاليف الدخل ففي هذه الحالة لايبقى دخل يذكر يخضع للضريبة على الدخل الصافي.

الحالة الثانية: حالة اعتبار كل المصاريف والنفقات من استعمالات الدخل القائم التي لايتوجب تنـزيلها منه ففي هذه الحالة نكون أمام ضريبة على الدخل الإجمالي وليس على الدخل الصافي وفي هذا مجافاة للعدالة الضريبية.

لذلك لابد من التفرقة بين مايعتبر من تكاليف الدخل ومايعتبر استعمالا له.

وفي هذا المجال ذهب البعض إلى القول (يختلف مدى الفرق بين التكاليف والاستعمالات المذكورة حسبما إذا كنا نفهم التكاليف على نحو ضيق أو بالعكس على نحو واسع. ولكن من رأينا أن تشمل استعمالات الربح تلك المبالغ التي تنفقها المنشأة

دون أن يكون وجودها مرتبطا بنشاط المنشأة التجاري أو الصناعي)[1].بينما ذهب البعض في التفرقة بين ما يعتبر تكليفا وما يعتبر استعمالا إلى (أن التكاليف هي: التي لايتحقق الدخل قبل إنفاقها. أما استعمالات الدخل هي: تلك المبالغ التي لاتتيسر إلا بعد تحقيق الدخل)[2].

كذلك أشار البعض في مجال التفرقة إلى أن استعمالات الدخل هي: تلك المبالغ التي لايكون إنفاقها لازما للحصول على الدخل، بل يشكل نوعا من الانتفاع به كالنفقات التي يصرفها المكلف على التزاماته الشخصية والعائلية، ويعتبر تكليفا على الدخل كل انفاق يكون لازما للحصول على الدخل، أي كل انفاق لايمكن الحصول عليه من غير القيام به[3].

نخلص من كل ما تقدم إلى أنه إذا كانت النفقة تحقق غاية شخصية للمكلف بحيث لاتنقطع بانقطاع العمل أو ترك المهنة أو زوال المشروع اعتبرت استعمالا للدخل، أما إذا كانت النفقة لازمة وضرورية للحصول على الدخل اعتبرت تكليفا عليه. وعموما فتكاليف الدخل هي النفقات السابقة على تكوين الدخل أو هي وسيلة للحصول عليه (كالصيانة، الاستغلال، الاندثار).

أما استعمالات الدخل فهي النفقات اللاحقة على تكوين الدخل، أو هي الغاية من الحصول عليه (كالمأكل، الملبس، النفقات الشخصية، أقساط التأمين على الحياة، شراء العقارات، نفقات السياحة، ... الخ).

وأخيرا فالسؤال الذي يطرح نفسه ما الحل إذا كانت النفقة تحقق مصلحتين في آن واحد (مصلحة المكلف الشخصية ومصلحة المنشأة) ؟ للإجابة عن ذلك نقول: لا يخصم من وعاء الضريبة إلا ذلك الجزء من النفقة الذي انفق في سبيل مصلحة المنشأة وتسبب في إنتاج الدخل ومن الأمثلة على هذه النفقات نفقات السيارة التي يستخدمها صاحب المنشأة في استعمالاته الشخصية وكذلك في تحقيق مصلحة المنشأة.

([1]) د. حسين خلاف (ضريبة الأرباح التجارية والصناعية) مصدر سابق، ص302 .

([2]) د. رفعت المحجوب (المالية العامة) دار النهضة العربية، القاهرة، 1965، ص78 .

([3]) د. محمد لبيب شقير (علم المالية العامة) مكتبة النهضة العربية، القاهرة، 1957، ص136

ومن بين الأحكام القضائية التي عالجت ذلك محكمة مصر المختلطة سنة 1947 التي قضت (بتجزئة إصلاح سيارات المكلف: بحيث يعتبر نصف هذه المصاريف شخصية وغير إنتاجية والنصف الآخر إنتاجية، حيث أنه تم استعمال السيارة في قضاء مصالح المنشأة

ومصالح المدير الشخصية)[1] وبالمعنى نفسه قضت محكمة استئناف القاهرة بتاريخ 1963/3/1 بأنه (جرى العمل مؤيدا بالفقه والقضاء على أنه بالنسبة لمصروفات السيارة يجب استبعاد ثلث نفقاتها مقابل الاستعمال الشخصي بمعرفة صاحب المنشأة وعائلته).[2]

موقف التشريعات الضريبية المقارنة من تكاليف الدخل واستعمالاته

1- موقف التشريع الضريبي العراقي:

لدى الرجوع إلى قانون ضريبة الدخل المرقم (113) لسنة 1982 المعدل وكذلك القانون المرقم (85) لسنة 1956 والقانون المرقم (95) لسنة 1959 يتضح أن هذه القوانين قد خلت من النص على التنـزيلات غير المسموح بها على العكس من القانون الصادر سنة 1927 والقانون الصادر سنة 1939 فقد أشارا بنصوص صريحة إلى النفقات غير المسموح بتنـزيلها أسوة بالقانون الانكليزي[3].

---

[1]،[2] مشار اليهما في سالم المفلح (تكاليف الدخل في التشريع الضريبي الأردني) مصدر سابق، هامش ص ص 118-119 .

[3] تقي الوسواسي (شرح قانون ضريبة الدخل) محاضرات مطبوعة على الآلة الناسخة، الجزء الثاني، معهد التدريب المالي والمحاسبي، بغداد، 1982، ص280 .

ففي انكلترا حددت استعمالات الدخل بأسم (الخصومات غير المسموح بها) وهي تشمل:

1- الضريبة على الدخل والضريبة الموحدة وتكاليف الطعن في الضريبة على الدخل .
2- خسائر رأس المال والخسائر الخاصة
3- الخسائر التي تسترد وفقا لعقود التأمين
4- مسحوبات رأس المال
5- الأرباح الموزعة
6- الخسائر المحتملة والاحتياطات
7- المرتبات والفوائد التي تدفع للملاك
8- النفقات الخاصة.

راجع د. مدحت عباس أمين (التنـزيلات في ضريبة الدخل بالتشريع الضريبي العراقي) مصدر سابق، ص59 .

وعلى الرغم من أن القاعدة العامة هو عدم جواز تنزيل استعمالات الدخل فان المشرع الضريبي العراقي قد خرج عن القاعدة استثناء وسمح بتنزيل التخصيصات الاجبارية التي تمثل بالأصل استعمالا للدخل إلا ان المشرع أدرجها ضمن التكاليف وذلك للوصول إلى المقدرة التكليفية الفعلية للمكلف وتشجيع الادخار إذ نص على تنزيل أقساط التأمين على الحياة. وكذلك شمل بعض النفقات التي يتكبدها المكلف اختياريا وليس لها علاقة بانتاج الدخل أو إدامته كالتبرعات المصروفة في العراق وذلك لأسباب علمية أو خيرية أو دينية كما سمح المشرع الضريبي العراقي بتنزيل النفقة الشرعية من الدخل وهي في الحقيقة استعمال للدخل وليس تكليفا له والهدف من ذلك هو لتقوية الروابط الاسرية ولأسباب أنسانية.

2- موقف التشريعات المقارنة:

أ- التشريع الضريبي الأردني:

تعرض التشريع الضريبي الأردني في المادة (11) منه إلى بعض المصاريف التي اعتبرها استعمالا للدخل ولا يجوز تنزيلها ومنها:

- النفقات المنزلية أو الشخصية
- المبالغ المسحوبة من رأس المال بقصد استعمالها كرأس مال
- الخسائر الرأسمالية
- المبالغ المدفوعة كضريبة دخل أو ضريبة خدمات اجتماعية
- أي مصروفات رأسمالية

ب- التشريع الضريبي المصري:

نص المشرع المصري في المادة (27) من قانون الضريبة الموحدة على خصم جميع التكاليف ولكنه عددها على سبيل المثال وليس الحصر بدليل قول المشرع بعد تقريره جواز خصم جميع التكاليف (وعلى الأخص) مما يستفاد منه إلى جانب التكاليف

التي عددها توجد تكاليف أخرى يجوز خصمها. أما استعمالات الدخل فلم ينص المشرع المصري عليها[1].

جـ- التشريع الضريبي السوري:

نص المشرع السوري في المادة (8) من قانون ضريبة الدخل المرقم (24) لسنة 2003 على النفقات التي لايجوز خصمها وهي:

- النفقات الرأسمالية التي تؤدي إلى زيادة قيمة الموجودات الثابتة.
- النفقات الشخصية أو المبالغ التي يحسبها رب العمل أو شريكه أجرة له عن إدارة العمل.
- المبالغ التي يحسبها الشركاء في شركة التضامن أو الشركاء المسؤولون دون حد في شركات التوصية البسيطة أجرة لهم عن إدارة العمل.

يتضح مما تقدم أن اهمية التفرقة بين تكاليف الدخل واستعمالاته ما زال في غاية الغموض، ولعل ذلك يرجع إلى عدم اتجاه التشريعات إلى وضع مبدأ يسترشد به لتحديد مايعد تكليفا ومايعتبر استعمالا للدخل فالمشرعون الانكليزي والأردني والسوري والمصري الجديد تناول كل منهم بالتعداد وعلى سبيل المثال بعض البنود التي تعد من استعمالات الدخل وبعض البنود التي تعد من تكاليف الدخل إلا أن هذا المعيار ليس جامعا ولا مانعا لذلك ذهب كل من التشريعين المصري السابق والعراقي إلى تحديد ما يعتبر تكليفا وترك ما يختلف بشأنه لاجتهاد القضاء والسلطة المالية.

---

(1) لقد سلك القانون الجديد المرقم (91) لسنة 2005 مسلكا مغايرا للقانون السابق حيث حدد التكاليف الواجبة الخصم على سبيل الحصر لا المثال واعتبر أقساط التأمين والتبرعات من قبيل التكاليف الواجبة التنزيل كما وحدد التكاليف التي لايجوز تنزيلها (الاحتياطات والمخصصات على اختلاف أنواعها، ما يقضي به على الممول من غرامات وعقوبات مالية ...، الضريبة على الدخل المستحق ... الخ). انظر المادتين (23، 24) من القانون المصري الجديد المرقم 91 لسنة 2005

الفرع الثاني: الإعفاءات والسماحات

ذكرنا سابقا أن الضريبة لاتفرض على الدخل الإجمالي وإنما تفرض على الدخل الصافي بعد تنزيل تكاليف الدخل، ولكن هل تفرض الضريبة مباشرة على الدخل الصافي ؟

للإجابة عن ذلك نقول: إن الضريبة لاتحتسب على الدخل الصافي وإنما هناك إعفاءات متنوعة يقررها المشرع ولأسباب مختلفة بغية تحقيق أهداف الدولة الاقتصادية والسياسية والاجتماعية فضلا عن وجود سماحات تتعلق باعتبارات الحد الأدنى للمعيشة والأعباء العائلية للمكلف سواء كان عازبا أم متزوجا بعد هذا كله نستطيع أن نحصل على الدخل الخاضع للضريبة (الدخل الذي تفرض عليه الضريبة). الأمر الذي يتطلب منا الوقوف على مفهوم الإعفاءات والسماحات وتمييز الإعفاءات من التنزيلات والسماحات وكما يأتي:

أولا- مفهوم الإعفاءات: [1]

لدى الرجوع إلى التشريعات الضريبية المقارنة (العراقي، الأردني، المصري، السوري) ومؤلفات الفقه المالي لم نجد تعريفا جامعا مانعا للإعفاء الضريبي وإنما اقتصرت على تحديد أنواعه وأسباب منحه، وذلك لأن الضريبة لم تعد أداة ذات غرض مالي فقط وإنما أصبحت أداة أساسية تخدم النظام السياسي في الدولة عن طريق استخدام الإعفاءات الضريبية لتحقيق أهدافها الحالية والمستقبلية والمتمثلة بإرساء العدالة الاجتماعية وتطوير التنمية الاقتصادية وتشجيع الاستثمار الأجنبي فيها[2].

([1]) الإعفاء لغة: (الإعفاء ومنه العفو أسم من أسماء الـلـه تعالى وهو أيضا بمعنى التجاوز عن الذنب وترك العقاب وقيل عفا عن الذنب إذا صفح عنه وتجاوز) . ابن منظور، لسان العرب، المحيط، معجم لغوي علمي، المجلد الثاني، دار لسان العرب للطباعة، بيروت، بت، ص827 .

([2]) د. أحمد ثابت عويضة (ضريبة الأرباح التجارية والصناعية)، مصدر الالتزام بالوفاء، ط1، مطبعة أحمد علي مخيمر، القاهرة، 1958، ص242 .

وعلى الرغم من عدم توافر تعريف للإعفاء الضريبي فإن هناك من حاول تعريفه بـ (عدم فرض الضريبة على دخل معين، إما بشكل مؤقت أو بشكل دائم وذلك ضمن القانون، وتلجأ الدول إلى هذا الأمر لاعتبارات تقدرها بنفسها وبما يتلائم مع ظروفها الاقتصادية والاجتماعية)[1].

من خلال التعريف السابق يتضح أن الإعفاءات الضريبية هي دخول بكل معنى الكلمة وتخضع للضريبة أصلا ولكن قرر المشرع استثناءها من الضريبة بشكل دائم أو مؤقت لأسباب مختلفة وأن التعريف لم يأت بشيء جديد وإنما ركز أيضا على شقين الأول هو أن الإعفاء يمنح بنص القانون والثاني هو الأسباب التي من أجلها منح الإعفاء. وكذلك عرف الإعفاء الضريبي بأنه (ميزة تمنحها السلطة العامة بنص القانون للشخص الطبيعي أو المعنوي لتحقيق أهداف الدولة المتمثلة بالأهداف السياسية والاقتصادية والاجتماعية)[2] يميل الباحث إلى ما جاء في التعريف الثاني ويرجحه على الأول كونه شمل جميع عناصر الإعفاء الضريبي وهي:

1- الإعفاء الضريبي ميزة قانونية:

الإعفاء الضريبي هو ميزة قانونية كونه من متطلبات العمل التشريعي الخاص بالضريبة وأن غالبية التشريعات الضريبية المقارنة[3] تمنح هذه الميزة لاعتبارات اقتصادية واجتماعية وسياسية وتقرر أما بنص عام أو بنص خاص.

([1]) د. طارق الحاج (المالية العامة) ط2، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 1999، ص88 .

([2]) عمار فوزي المياحي (الإعفاء الضريبي في قانون ضريبة الدخل العراقي المرقم 113 لسنة 1982 المعدل) رسالة ماجستير، كلية صدام للحقوق، جامعة صدام، 2001، ص8 .

([3]) - المادة (7) من قانون ضريبة الدخل العراقي المرقم (113) لسنة 1982 المعدل

- المادة (7) من قانون ضريبة الدخل الأردني المرقم (57) لسنة 1985 المعدل
- المادة (4) من قانون ضريبة الدخل السوري المرقم (24) لسنة 2003
- المواد (8، 36، 53، 71، 88، 120) من قانون ضريبة الدخل المصري المرقم (187) لسنة 1993 المعدل، والمواد (13، 31، 36، 43، 50، 60) من القانون المصري الجديد المرقم 91 لسنة 2005 .

2- الإعفاء الضريبي ميزة تمنحها السلطة العامة:

من بين أهم النتائج المترتبة على ممارسة السلطة في أي مجتمع هي ولادة القاعدة القانونية والتي غالبا ما تعبر عن الاتجاهات الآيدولوجية والاجتماعية والسياسية والاقتصادية للقابضين على هذه السلطة[1]. أي أن القاعدة القانونية هي مرآة عاكسة تعبر عن فلسفة نظام الحكم في أي وقت من الأوقات ولأي بلد من البلدان. ومادام الإعفاء الضريبي هو ميزة تشريعية فهو الآخر تعبير عن هذه الإرادة بغض النظر عن الزمان والمكان اللذين تمثلهن.

والسلطة العامة[2] في جوهرها تسعى دائما إلى تحقيق المصلحة العامة وهذه المصلحة تستدعي أن تكون هذه السلطة هي الوحيدة القادرة على فرض الضريبة[3]. وهذا الذي يفسر لنا نشأة الضريبة في أحضان السلطة العامة، إذ نجد وثيقة العهد الأعظم (Magna charta) التي أصدرها الملك (Jhon) ملك انكلترا سنة 1215 ووثيقة إعلان الحقوق عام 1628 ودستور الحقوق 1689، تؤكد موافقة ممثلي الشعب (البرلمان) في فرض الضرائب، ولايجوز جباية الضرائب أو الرسوم أو استحصالها دون موافقة ممثلي الشعب (البرلمان) وبهذا فقد وضع حجر الأساس للقانون الضريبي[4]. ولذلك فقد استقر مبدأ دستوري في الدول الحديثة كافة بأن فرض الضرائب لا يتم إلا بناء على قانون يوافق عليه ممثلو الشعب (السلطة التشريعية) وقد تأكد هذا المبدأ في إعلان حقوق الانسان والمواطن الذي اعلنته الثورة الفرنسية سنة

([1]) سمير خيري توفيق (مبدأ سيادة القانون) تقديم منذر الشاوي، دار الحرية للطباعة، بغداد، 1978، ص29 .

([2]) يقول العميد ديكي في دروس القانون العام (إن لمفهوم السلطة العامة معنيان الأول تأتي فيه السلطة بمعنى أحد العناصر المكونة للسيادة، والثاني تأتي فيه بمعنى مجموعة السلطات الموجودة في كل دولة (التشريعية والتنفيذية والقضائية) . انظر:

- ليون ديكي (دروس في القانون العام) مجلة العدالة، العدد الرابع، السنة الخامسة، بغداد، 1979، ص ص 1008-1009 .

([3]) د. هاشم الجعفري (مبادئ المالية العامة والتشريع المالي) مصدر سابق، ص79 .

([4]) د. محمد طه بدوي و د. محمد حمدي النشار (اصول التشريع الضريبي)، دار المعارف، الاسكندرية، 1979، ص10 ومابعدها.

1789 ثم تواتر العمل به بعد ذلك في الدساتير اللاحقة كافة[1] وقد أدى هذا التطور الدستوري للدول الحديثة إلى تقرير قاعدة دستورية مستقرة تعرف بقاعدة (قانونية الضريبة) ومقتضى هذه القاعدة أن فرض الضرائب وتعديلها وإلغاءها والإعفاء منها لايتم إلا بقانون أي لابد أن يكون مصدرها التشريع (السلطة التشريعية) وطبقا للدستور، وقد أخذت غالبية التشريعات الضريبية المقارنة[2]، بهذه القاعدة الدستورية. ولما كان الإعفاء جزءا لايتجزأ من التشريع الضريبي في أي نظام ضريبي فهو الآخر قد تطور وبذات الاتجاه ولكن بتقييد قانوني أكبر فرضه الواقع السياسي في تلك الدول، ففي انكلترا مثلا كانت السلطة مطلقة اليد في منح الإعفاءات، أما في فرنسا فإن الوضع مختلف تماما عن ما موجود في بريطانيا إذ أن السلطة المختصة بمنح الإعفاءات هي الجمعية التأسيسية التي كانت تتقيد بدساتير الثورة الفرنسية وإعلان الحقوق، وفي مصر قيد دستورها الأول الصادر عام 1882 السلطة المانحة للإعفاء بضرورة حصولها على رضا الأمة[3].

أما في الوقت الحاضر فنرى أن السلطة العامة تقرر الإعفاءات حسب طبيعة النظام الاقتصادي والاجتماعي السائد فيها، فالدول المتقدمة (رأسمالية أم اشتراكية) تعمد إلى استخدام الإعفاء الضريبي لضمان المحافظة على التشغيل الكامل للجهاز الانتاجي لهذه الاقتصاديات وضمان استمرار التوازن الاقتصادي بين قطاعات الانتاج والمحافظة على معدلات النمو المرتفعة والاستقرار الاقتصادي وتشجيع الفوائض المالية للاستثمار في الخارج. أما الدول النامية فإنها تعمد إلى استخدام الإعفاء لجذب الاستثمارات الاجنبية وتشجيع الاستثمار بكل أنواعه والحد من ظاهرة التهرب

([1]) للمزيد من التفصيل عن التطورات التاريخية لهذا المبدأ راجع:

د. دلاور علي ود. محمد طه بدوي (اصول القانون الضريبي) دار المعارف، الاسكندرية، 1954، ص ص 31-54 .

([2]) المادة (35) من الدستور العراقي السابق لسنة 1970

المادة (111) من الدستور الأردني لسنة 1952 وتعديلاته

المادة (119) من الدستور المصري المؤقت لسنة 1971 وتعديلاته

المادة (81) من الدستور السوري لسنة 1973 وتعديلاته .

([3]) د. محمد طه بدوي (أصول التشريع الضريبي المصري)، مصدر سابق، ص ص 18-22 .

الضريبي وبذلك برزت أهمية استخدام سياسة الإعفاءات الضريبية كأحد الأدوات المالية والاقتصادية لتحقيق أهداف التنمية الاقتصادية والاجتماعية في الدول النامية[1].

3- الإعفاء الضريبي ميزة تمنح للأشخاص الطبيعيين والمعنويين:

إن الإعفاءات المقررة للأشخاص الطبيعية والمعنوية هي مزايا قانونية تمنح على وفق طبيعة النظام السياسي القائم في الدولة. وسوف نبحث الاشخاص الطبيعية والمعنوية والتمييز بينهما وتحديد من الذي يخضع للضريبة من عدمه في الفصل الثالث من هذا الباب أما الأشخاص المشمولون بالإعفاء فسيتم الإشارة اليهم ضمن الباب الثاني لكل مصدر خاضع للضريبة.

4- الإعفاء الضريبي ميزة تمنح لتحقيق أهداف:

إن الإعفاء الضريبي يحقق جملة من الأهداف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية ففي المجال الاقتصادي يعد الإعفاء الضريبي أداة لتحفيز الاستثمار وتحقيق التنمية الاقتصادية سواء الاستثمارات الوطنية أم الاجنبية وكذلك تشجيع السياحة من خلال إعفاء دخول الفنادق والمرافق السياحية وتشجيع الادخار وتوجيهه نحو الاستثمار في فعاليات التنمية الاقتصادية. أما في المجال الاجتماعي فيتمثل هدف الإعفاء بمعالجة أزمة السكن وذلك من خلال بناء المساكن ومن ثم زيادة الوحدات السكنية، وكذلك تخفيف الأعباء العائلية ورفع مستوى دخول الأفراد وتشجيع المواطنين على التبرع للجهات الخيرية والدينية. أما في المجال السياسي فيتمثل الهدف من الإعفاء بالعمل على توطيد العلاقات الدبلوماسية من خلال زيادة التبادل التجاري بين الدول ومعالجة الازدواج الضريبي الخارجي[2].

([1]) محمد علي السيد سرور (سياسة الإعفاءات في ضرائب الدخل في التشريع المصري / دراسة مقارنة)، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، 1992، ص ص 54-67 .

([2]) لمزيد من التفصيل راجع:

رسالتنا (الإعفاءات من ضريبة الدخل/ دراسة مقارنة مع إشارة خاصة للقانون العراقي) رسالة ماجستير، كلية القانون، جامعة الموصل، 2001، ص31 وما بعدها

وعموما فإنه يمكن صياغة التعريف الآتي للإعفاء الضريبي (هو كل دخل خاضع للضريبة سواء كان للشخص الطبيعي أم المعنوي واستثنى بنص القانون بشكل كلي أو جزئي لتحقيق أهداف الدولة النابعة من مضمون فلسفتها السياسية).

وتأسيسا على كل ما تقدم فإن الأصل في التشريع الضريبي هو الخضوع للضريبة إلا أن المشرع قد يجد ضرورة للخروج عن هذا الأصل، باستثناء بعض المكلفين من تحمل عبء الضريبة المقررة، ويكون هذا الاستثناء بقصد تحقيق هدف محدد وبضوابط محددة، سواء كان هذا المكلف شخصا طبيعيا أم معنويا، وسواء كان هذا الاستثناء كليا أم جزئيا. وان هذا التدخل من المشرع بالنص على استثناء بعض المكلفين من تحمل عبء الضريبة، قد يكون لتحقيق هدف اجتماعي أو اقتصادي أو مالي أو سياسي.

فالإعفاء الضريبي ليس هدفا في حد ذاته، وإنما وسيلة لتحقيق هدف أو أهداف محددة. إذا هو إحدى أدوات السياسة الضريبية وهذه بدورها إحدى أدوات السياسة المالية، والسياسة المالية تعد من أهم أدوات السياسة الاقتصادية والاجتماعية في الدولة. والإعفاء الضريبي بهذا المعنى يعد إحدى أدوات الدولة للتدخل في النشاط الاقتصادي لإحداث آثار مقصودة ومحددة، وللحد من الآثار التلقائية للسياسة الضريبية في المجالات كافة.

كما أنه بهذا يعد تنازلا مقصودا من الدولة عن جزء من مواردها السيادية للأفراد لتحقيق أهداف مختلفة أهمها[1]:

1- تشجيع الاستثمار الخاص في مجالات محددة.
2- تحقيق العدالة الاجتماعية، والحد من التفاوت بين الطبقات.

---

(1) لمزيد من التفصيل راجع:
- رفاعي الهزايمة (الإعفاءات من الضريبة على الدخل الأردن)، رسالة ماجستير، كلية الحقوق، الجامعة الأردنية، عمان، 1983، ص41 وما بعدها .
- د. سيد إمام أحمد (الإعفاءات من الضريبة بقصد تشجيع الاستثمارات والانتاج)، مجلة مصر المعاصرة، العدد (345) السنة (62)، مطابع شركة الاعلانات الشرقية، القاهرة، 1971، ص199 ومابعدها

3- زيادة الحصيلة الاجمالية للضرائب، بما يؤدي اليه الإعفاء الضريبي من زيادة القاعدة الضريبية والحد من التهرب الضريبي.

كما يختلف الإعفاء الضريبي عن حالة عدم الخضوع للضريبة فالإعفاء من الضريبة كما أسلفنا يعني أن النشاط خاضع أصلا للضريبة إلا أن المشرع رأى لأسباب يقدرها النص بإعفائه على سبيل الاستثناء، أما عدم الخضوع للضريبة فهذا يعني أن النشاط لم تتوافر فيه شروط الخضوع للضريبة أو توافرت فيه شروط الخضوع للضريبة.ولكن المشرع لم ينص على خضوعه لأسباب مختلفة[1].

ثانيا- مفهوم السماحات:

السماحات هي مبالغ تقديرية غير خاضعة للضريبة بنص القانون، تمنح للمكلف لتوفير الحد الأدنى اللازم للمعيشة ولمواجهة الأعباء العائلية[2].

هذا يعني أن السماحات هي إعفاءات ولكنها إعفاءات ذات طبيعة شخصية[3] وتمنح هذه السماحات عملا بمبدأ شخصية الضريبة الذي يراعي الظروف الشخصية والاعتبارات العائلية للمكلف[4]. وهذا المبدأ يختلف عن مبدأ عينية الضريبة الذي لا يأخذ بعين الاعتبار ما يواجهه المكلف من أعباء شخصية وعائلية[5].

---

(1) كما هو الحال بالنسبة إلى الدخل الناتج من الاستغلال الزراعي الذي أخضع لأول مـرة بالتشريـع الضريبي العراقـي عـام 1936 وبعد ذلك أخضع لضريبة الاستهلاك ومن ثم خضع لضريبة الأرض الزراعية بالقانون رقم (60) لسنة 1961 . انظر:

د. عبد العال الصـكـبان (علم المالية العامة)، ج1، ط3، دار الجمهورية، بغداد، 1966، ص358 .

وعلى الرغم من توافر شروط الخضوع للضريبة في هذا النشاط فإن المشرع قـام بإلغـاء ضريبـة الأرض الزراعيـة بـالقرار رقـم (21) لسنة 1980 فضلا عن إعفائها من ضريبة الدخل . انظر:

المادة (7) الفقرة (1) من قانون ضريبة الدخل العراقي .

(2) انظر: حسن محمد علي (قانون ضريبة الدخل)، مطبعة المعارف، بغداد، 1946، ص149 .

(3) انظر - حسن عداي الدجيلي (شرح قانون ضريبة الدخل العراقي رقم 113 لسنة، 1982)، المطبعة الأولى، مطبعة عصام، بغداد، 1988، ص129 .

(4) انظر د. عبد العال الصـكـبان (علم المالية العامة) ج1، ط3، مصدر سابق، ص171.

(5) انظر د. علي عباس عياد (النظم الضريبية المقارنة)، ج1، مؤسسة الشباب للطباعة، الاسكندرية، 1978، ص116 .

وقد لجأت معظم التشريعات الضريبية في الوقت الحاضر إلى إعفاء حد أدنى في الضريبة هو الحد الأدنى اللازم لمعيشة المكلف واسرته[1].

ومنها تشريعنا الضريبي النافذ[2]. ونظرا لتناول موضوع السماحات في الفصل التمهيدي ضمن خصائص ضريبة الدخل في العراق (شخصية الضريبة) لذا نكتفي بهذا القدر من التطرق لمفهوم السماحات.

ثالثا- تمييز الإعفاءات من التنزيلات والسماحات:

نظرا لتداخل مفهوم الإعفاءات الضريبية بمفاهيم التنزيلات والسماحات لذا لابد من تمييز كل منهما من الآخر من خلال الرجوع إلى التعريف وكما أسلفنا سابقا فإن التنزيلات هي إصطلاح ضريبي دأب الفقه المحاسبي على اعتبارها بمثابة تكاليف على الدخل، وهذه التكاليف تشكل في مجموعها تضحيات نقدية يتحملها المشروع الاقتصادي نظير حصوله على خدمات تقابل هذه التضحيات[3]. هذا يعني إن الفقه المحاسبي يعتبر التنزيلات بمثابة أعباء مالية تأخذ شكل تضحية تدفع في مقابل عائد متوقع، وتقاس هذه التضحيات والعائدات بالوحدات النقدية[4].

([1]) لمزيد من التفاصيل حول موضوع السماحات راجع:

بحثنا (السماحات في التشريع الضريبي العراقي في ضوء القانون المرقم (57) لسنة 2001/ دراسة قانونية مقارنة) مجلة الرافدين للحقوق، كلية القانون، جامعة الموصل، العدد (4) لسنة 2002، ص ص 139-164؛ وسام محمد جاسم (السماحات في النظام الضريبي العراقي ودول مجلس التعاون) رسالة دبلوم عال، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، 1990، ص22؛ د. محسن عليوي السلمان (واقع السماحات الضريبية في قانون ضريبة الدخل العراقي رقم 113 لسنة 1982) مجلة العلوم القانونية، كلية القانون، المجلد الحادي عشر، العدد الأول لسنة 1996،ص192 .

([2]) انظر المادة (12) من قانون ضريبة الدخل العراقي كذلك انظر: المادة (13) من قانون ضريبة الدخل الأردني المرقم 14 لسنة 1995 المعدل؛ والمادتين (88، 89) من قانون ضريبة الدخل المصري رقم (187) لسنة 1993 المعدل والمادة (13) من القانون المصري الجديد المرقم (91) لسنة 2005 . والمواد (20/أ، 44/ج، 60، 69) من قانون ضريبة الدخل السوري المرقم (24) لسنة 2003 .

([3]) Spicer and pegler , Income tax and profitstax , 19 th , London, 1972, P-150 .

([4]) انظر: كاظم علي عبد اللـه (النفقات بين الفكر المحاسبي وتشريع ضريبة الدخل العراقي)، رسالة دبلوم عالي في المحاسبة الضريبية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، 1990، ص20 .

أما الفقه المالي فإنه يعرف التنزيلات بأنها (كافة المصروفات التي ينفقها المكلف للحصول على دخله والمحافظة على مصدره والتي يحق له أن يطالب بخصمها من دخله الإجمالي عند فرض الضريبة عليه، كالأجور واستهلاك الآلات وقيمة المواد الأولية)[1].

وعليه فإن هذه المبالغ المنفقة في سبيل إنتاج الدخل هي عبء عليه وتكون واجبة الخصم منه وصولا إلى الدخل الصافي الخاضع للضريبة[2].

أما الإعفاءات فهي دخول خاضعة للضريبة سواء للشخص الطبيعي ام المعنوي واستثنى بنص القانون بشكل كلي أو جزئي لتحقيق اهداف الدولة النابعة من مضمون فلسفتها السياسية.

من التعاريف السابقة يتضح لنا وجود علاقة سابقة ومباشرة بين التزيلات والدخل، فهي سابقة لتولد الدخل، اذ لولا هذه النفقات التي تحملها المكلف لما كان بالامكان توليد الدخل وهي مباشرة لأنها ترتبط مباشرة بالدخل وتكون جزءا منه إلى حين وقت التنزيل[3].

اما العلاقة بين الإعفاءات والدخل فهي علاقة لاحقة وغير مباشرة فهي لاحقة لأنها تأتي دائما بعدما ينشأ الدخل وغير مباشرة لأنها لاتساهم به بصورة مباشرة.

أما من حيث الهدف. فإن الهدف الرئيسي للتنزيلات هو هدف مالي يتعلق تحديدا بالمكلف ويتمثل بالمحافظة على رأس المال اللازم لتكوين الدخل، بينما الإعفاءات تسعى دائما إلى تحقيق جملة من الاهداف السياسية ولاقتصادية والاجتماعية التي تخدم الدولة والمكلف في آن واحد.

([1]) د. صالح يوسف عجينة (ضريبة الدخل في العراق من الوجهة الفنية والاقتصادية) مصدر سابق، ص306 .

([2]) انظر: د. فاضل شاكر الواسطي (اقتصاديات المالية العامة) ط1، مطبعة المعارف، بغداد، 1973، ص202 .

([3]) انظر: د. علي أحمد سليمان (الضرائب في السودان) ط2، دار جامعة الخرطوم للطباعة، الخرطوم، 1978، ص162 .

أما عن علاقة السماحات بالإعفاءات فهي كعلاقة الجزء بالكل إذ ان مفهوم السماحات هي إعفاءات ولكن ذات طبيعة شخصية لأنها مقتصرة على الأفراد والشركاء المتضامنين في شركات التضامن والتوصية وبهذا الاتجاه قضت محكمة النقض المصرية بقرارها المرقم 6/ 77/12 في الطعن رقم 671 لسنة 1943 وكذلك القرار رقم 49/2/17 السنة الخامسة عام 1943 والقاضي (بأن الإعفاء الشخصي من ضريبة الارباح التجارية والصناعية حق لكل شريك من الشركاء المتضامنين في شركات التضامن والتوصية كما هو من حق الافراد)[1]. والسبب في ذلك هو أن في الشركات ذات الاعتبار المالي لا الشخصي يتم تقدير الضريبة وفرضها على ارباح الشركة قبل دفع أي شيء من هذه الأرباح إلى الشركاء المساهمين[2]. في حين أن الشركات ذات الاعتبار الشخصي (المشاركات) تعامل معاملة الافراد الطبيعيين عند تقدير الضريبة وفرضها[3]. اما الإعفاءات فانها تمنح للأشخاص الطبيعية والمعنوية على حد سواء.

وكذلك فإن السماحات تقتصر على الشخص الطبيعي المقيم، بعكس الإعفاءات فانها تمنح للمقيم وغير المقيم فضلا عن ذلك فان المكلف لا يتمتع بأكثر من سماح واحد مهما تعددت مصادر دخله بعكس الإعفاءات التي يحق للمكلف أن يتمتع بأكثر من إعفاء[4]. أي أن نطاق الإعفاءات أوسع من نطاق السماحات، وخلاصة القول فأن الإعفاءات تختلف عن السماحات لأن المشرع لو كان يقصد بالإعفاءات هي سماحات لجمع كلا المادتين في مادة قانونية واحدة ولكن المشرع تعمد في ذلك وخصص مادة قانونية مستقلة لكل منهما[5].

([1]) مشار إلى هذا القرار في:-

د. زكريا محمد بيومي (قانون الضرائب على الدخل) مطبعة جامعة القاهرة، القاهرة، 1987، ص ص 314-315 .

([2]) المادة (14) من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ .

([3]) حسن عداي الدجيلي (شرح قانون ضريبة الدخل) مصدر سابق، ص130 .

([4]) كما هو الحال بالنسبة إلى الموظف المنتسب إلى إحدى دوائر الدولة فهو يتقاضى راتبا معفى من الضريبة سابقا قبل التعديل الأخير لسلطة الائتلاف رقم (49) قسم (3) ويحصل أيضا على إعفاء عن ودائعه في المصارف المحلية . الفقرتان (5، 15) من المادة (7) من قانون ضريبة الدخل العراقي .

([5]) المادة (7) والمادة (12) من القانون نفسه .

المطلب الثاني
الدخل الحقيقي والدخل الحكمي

لكي يتمكن المشرع من تحقيق العدالة الضريبية المنشودة لابد من الأخذ بمبدأ شخصية الضريبة، أي أن تراعي الضريبة أو الأصح قانون الضريبة الظروف الشخصية للمكلف ومركزه المالي، وبعبارة أخرى أن يأخذ قانون الضريبة بالظروف المحيطة بالمكلف وصولا إلى معرفة مدى قدرة المكلف على تحمل عبء الضريبة وهذا الأمر يتطلب الأخذ بالدخل الحقيقي أساسا لوعاء ضريبة الدخل بوصفه المعيار الصحيح لمعرفة قدرة المكلف على تحمل عبء الضريبة والذي يقع عبء اثباته على السلطة الضريبية وليس على المكلف بها. لذلك لابد من توضيح للدخل الحقيقي والدخل الحكمي وكما يأتي:

أولا- الدخل الحقيقي:

يقصد بالدخل الحقيقي (ما يعود على المكلف فعلا من استغلاله الأموال التي يملكها أو ما يعود عليه من مكاسب فعلية نتيجة لعملة وجهده)[1].

وطالما أن ضريبة الدخل لا تستوفي من الدخل الإجمالي وإنما من الدخل الصافي (الدخل الخالي من الشوائب) فإذا لم يتحقق الدخل الصافي لا يمكن تصور وجود ضريبة على الدخل لعدم وجود الدخل أصلا أما في حالة وجود خسائر فإنها تدور للسنوات التالية وهذا النهج سارت عليه معظم التشريعات الضريبية[2].

ويستطيع المشرع الضريبي الوصول إلى الدخل الحقيقي كأساس لتقدير وعاء الضريبة في حالات عدة أهمها:

([1]) د. عادل الحياري (الضريبة على الدخل العام) مصدر سابق، ص114 .

([2]) المادة (10) من قانون ضريبة الدخل العراقي المرقم 113 لسنة 1982 المعدل

المادة (10) من قانون ضريبة الدخل الأردني المرقم (57) لسنة 1985 المعدل

المادة (28) من قانون ضريبة الدخل المصري المرقم (187) لسنة 1993 الملغي والمادة (29) من القانون المصري الجديد المرقم (91) لسنة 2005 .

المادة (12) من قانون ضريبة الدخل السوري المرقم (24) لسنة 2003

1- حالة تقديم كشف التقدير الذاتي (الأفراد):

أسلوب الإقرار في تقدير الدخل هو الطريقة العادية والشائعة في معظم الدول[1]، وتعد هذه الطريقة أكثر عدالة من الطريقة الادارية أو ما تسمى بالتقدير الإداري على أساس أن خير من يعرف دخل المكلف بالضريبة عند رقمه الصحيح هو المكلف ذاته، فهي الطريقة التي تقرر المادة الخاضعة للضريبة تقديرا صحيحا كما أنها تسمح بأخذ العناصر التي تحقق شخصية الضريبة كلها، ويعد الالتزام بتقدير الاقرار من أهم الالتزامات القانونية إذ يحدد القانون المكلفين الملزمين بتقديم التقارير كما يحدد نطاقها ويرتب أثرها وحجتها في تقدير الدخل، ولا ريب في أنه أقدر من غيره على معرفة حاله وتحديد دخله[2].

وقد الزم المشرع الضريبي العراقي المكلف ذاته سواء أكان مسجلا أم غير مسجل أن يقدم تقريرا قبل اليوم الأول من حزيران من السنة التقديرية إذا لم يطلب تقديمه بإخطار خطي أو إحدى وسائل النشر[3].

واستنادا إلى نص المادة (27) من قانون ضريبة الدخل العراقي يتضح أن الدخل الحقيقي يعتمد أساسا لتقدير وعاء الضريبة على أحد القرارين الآتيين:

([1]) المشرع الفرنسي: اعتمد المشرع بالأساس على طريقة الاقرار واستثناء طريقة التقدير الإداري وطبقا لطريقة الإقرار يلزم المشرع المكلف بتقديم إقرار يعين فيه الدخل الذي حققه خلال السنة .

انظر: - د. سالم الشوابكة (قرار تقدير ضريبة الدخل وطرق الطعن به) مصدر سابق، ص190 وما بعدها.

أما المشرع المصري فقد الزم المكلف بتقديم إقرار مبينا فيه الايرادات والتكاليف الانتاجية وصافي الأرباح والخسائر عن السنة السابقة انظر المادة (9) من قانون ضريبة الدخل المصري المرقم 157 لسنة 1981 الملغي والمادتين (14،15) من القانون المصري الجديد المرقم 91 لسنة 2005 وبنفس الاتجاه انظر:

المادة (29) من قانون ضريبة الدخل الأردني المرقم (57) لسنة 1985 المعدل .

المادة (13، 14) من قانون ضريبة الدخل السوري المرقم (24) لسنة 2003 .

([2]) د. عبد القادر حلمي (الضريبة العامة على الإيراد)، ط1، دار النهضة العربية، القاهرة، 1959 - 1960، ص205 .

([3]) الفقرة (2) من المادة (27) من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ .

أ- قرار السلطة المالية بقبول الإقرار المقدم من المكلف كما هو دون إجراء أي تعديل.
ب- قرار السلطة المالية بالموافقة على تعديل الإقرار المقدم من قبل المكلف بناء على طلب المكلف[1].

2- حالة وجود حسابات أصولية ومنتظمة:

الزم المشرع الضريبي العراقي بعض الأشخاص بمسك السجلات التجارية لأغراض ضريبة الدخل[2]، إذ تعد الدفاتر التجارية من وجهة نظر ضريبة الدخل سجلات حسابية يوجبها القانون أو طبيعة النشاط وهي التي تبين مقدار الأرباح والخسائر وسائر البيانات التي يوردها المكلف في إقراره السنوي كما توضح مقدار الموجودات التجارية والصناعية.

والوصول إلى الدخل الحقيقي يعتمد أساسا لتقدير وعاء الضريبة على أحد القرارين الآتيين:
أ- قرار السلطة المالية بالاستناد إلى حسابات المكلف دون إجراء أي تعديل.

---

(1) بالرجوع إلى قانون ضريبة الدخل العراقي نرى أنه جاء خاليا من النص على حق المكلف في تعديل إقراره ولكن يمكن الاستئناس بآراء الفقهاء .

الرأي الأول:- يرى د. حبيب المصري أنه من حق مقدم التقرير في تعديله بالنقصان خلال المدة المحددة لتقديم التقرير بشرط وجود أسباب تقتنع بها السلطة المالية .

الرأي الثاني:- يرى د. صالح عجينة أنه للمكلف حق التعديل بشرط أن يكون ذلك خلال المدة المحدودة لتقديم التقارير وحقه هذا مطلق دون ذكر أية أسباب لكون الضريبة ليست محل اتفاق بين المكلف والسلطة المالية، ولأن من حق الأخيرة عدم قبول الاقرار وتقدير المكلف إداريا يحق للمكلف عدم الالتزام بتقريره إلى أن يلتزم بالضريبة قانونا (رأي د. صالح عجينة) .

الرأي الثالث:- يرى أنه حق المكلف يبقى قائما مادام الاتفاق لم يتم بينه وبين السلطة المالية بتوقيعه على استمارة التوقيع ... وهذا الرأي الذي نحن نؤيده يتفق مع رأي الهيئة العامة لضريبة الدخل ويتلاءم ونية المشرع في استقرار الأوضاع القانونية . انظر في ذلك:

- د. حبيب المصري (ضرائب الدخل في مصر) القاهرة، 1945، ص218؛ د. صالح عجينة (ضريبة الدخل في العراق) مصدر سابق، ص ص 471-472 .

(2) المادة (1) من نظام مسك الدفاتر التجارية لأغراض ضريبة الدخل المرقم 2 لسنة 1985 .

ب- قرار السلطة المالية الصادر بالاستناد إلى حسابات المكلف معدلة بعد موافقة الأخير على هذا التعديل.

أما موقف القضاء الأردني من أن يكون الدخل الحقيقي وعاء للضريبة فيتمثل من خلال القرارين الآتيين(1):

- قرار محكمة التمييز الأردنية رقم 85/337 والذي جاء فيه: (... وحيث ان الوقائع التي اعتمدها المقدر لاتؤدي إلى النتيجة التي توصل اليها بخصوص الدخل عن أعمال التعهدات والحفريات الاخرى فيكون قد فرض ضريبة على دخل مفروض افتراضا وليس دخلا حقيقيا).
- قرار محكمة التمييز رقم 92/724 والذي جاء فيه (وحيث ان اجتهاد محكمتنا قد استقر على انه لا يجوز للمقدر أو الوزير أو الموظف المفوض من قبله فرض الضريبة على دخل مفترض افتراضا وليس دخلا حقيقيا).

وعموما فان الاخذ بالدخل الحقيقي هو الذي يحقق العدالة الضريبية ويحول دون مغالاة السلطة المالية إلى محاباة الخزينة على حساب الأفراد وإلى المبالغة في التقدير.

ثانيا- الدخل الحكمي:

إذا كان الأصل ان المشرع الضريبي يتخذ من الدخل الحقيقي أساسا لوعاء الضريبة إلا أنه يمكن للمشرع أن يتخذ من الدخل الحكمي وعاء لها استثناء، إذ ان القاعدة العامة تقضي بأن تقدير دخل المكلف في سنة معينة لا ينسحب إلى سنة تالية ومفاد هذه القاعدة هو استقلال كل سنة مالية عن غيرها من السنوات السابقة أو اللاحقة بايراداتها ومصروفاتها. فكل سنة مالية تعد وحدة زمنية قائمة بذاتها منفصلة

---

(1) مشار اليهما في:

- جهاد سعيد حصاونة (مطرح الضريبة على الدخل في التشريع الضريبي الأردني / دراسة تحليلية)، رسالة ماجستير مقدمة إلى كلية الحقوق، الجامعة الأردنية، منشورة في كتاب نقابة المحامين، مطبعة التوفيق، عمان، 1995، ص ص 21-22.

تماما عن غيرها من السنوات فيما يتعلق بفرض الضريبة وحسابها[1]، وبناء على ذلك لا يجوز تقدير الدخل في سنة اعتمادا على دخل سنة أو سنوات سابقة لأن وعاء ضريبة الدخل يتحدد من واقع الدخل الفعلي الذي يحققه المكلف خلال السنة التي يتم بشأنها الحساب. ومع ذلك فقد يلجأ المشرع إلى الأخذ بتقدير السنة السابقة استثناءا للأسباب الآتية:

1- صعوبة التقدير:

إن انعدام المعلومات المتوافرة أو قلتها عن دخل المكلف يؤدي إلى صعوبة إجراء التقدير وكذلك عدم تجاوب المكلف مع السلطة المالية بامتناعه عن تقديم المعلومات عن دخله، أو تقديم معلومات متناقضة أو عدم امساك المكلفين للدفاتر التجارية أو فقدان المستندات التي تثبت حقيقية الدخل الفعلي.

2- محاولة إيجاد نوع من الاستقرار في العلاقة بين المكلف والسلطة المالية[2]:

إن لجوء السلطة المالية إلى تقدير السنوات السابقة يعطي للمكلف التصور الواضح والعلم بمقدار الدخل والضريبة للسنة التقديرية، أي تحقق مبدأ اليقين مما يحول دون الطعن في التقدير واستقرار العلاقة بين المكلف والسلطة المالية.

3- أسباب متعلقة بالسلطة المالية:

قد تلجأ السلطة المالية إلى التقدير الحكمي وذلك للتخفيف من ضغط العمل الذي تتعرض له السلطة المالية خصوصا أمام قلة ملاكها المتخصص من ناحية وعدم تعاون المكلف معها من ناحية اخرى[3].

4- الاستقرار في حصيلة الضريبة:

([1]) د. هشام صفوت العمري (اتجاهات المشرع العراقي في ضريبة الدخل)، مصدر سابق، ص268.

([2]) د. محمود رياض عطية (الوسيط في تشريع الضرائب) مطبعة المشاعر، بت، بم، ص516 .

([3]) علي مجاهد شاهين (الثقافة الضريبية / الربط الحكمي، تحديد الإيراد)، بت، بم، ص9 .

ان الاعتماد على التقدير الحكمي يحقق استقرارا في حصيلة الضريبة مما يجعل السلطة المالية تعتمد على حصيلة ثابتة.

وكما ذكرنا آنفا إن التقدير الحكمي يعد استثناء على قاعدة استقلال السنوات الضريبية لذا يجب عدم التوسع بهذا الاستثناء، مما يتوجب توافر عدة شروط مجتمعة لتطبيق هذا الاستثناء وهي:

1- وحدة المكلف:

أي أن يكون المكلف بالنسبة إلى السنة التي يتم التحاسب بشأنها (السنة التقديرية الحالية) هو نفسه في السنة السابقة (السنة التقديرية السابقة) أما إذا تغير المكلف لتنازله عن المشروع إلى مكلف آخر أو تغير الوضع القانوني بتحول المشروع الفردي إلى شركة مساهمة أو شركة محدودة أو بالعكس فان اعتماد طريقة التقدير الحكمي غير جائزة لتغير المكلف الذي خضع لتقدير الدخل.

2- وحدة النشاط:

أي ان يكون المكلف قد مارس النشاط ذاته في السنة التقديرية الحالية والسنة التقديرية السابقة وإن شرط وحدة النشاط يفرض وحدة نوع النشاط لا كميته أو حجمه، بمعنى استمرار المكلف بمزاولة نوع معين من النشاط في السنة التقديرية الحالية والسنة التقديرية السابقة دون الاعتماد على تغير حجم النشاط بالزيادة أو النقصان[1].

أما في حالة تغيير نوع النشاط في السنة التقديرية الحالية والسنة التقديرية السابقة فلا يجوز عندئذ إجراء التقدير الحكمي. وخير مثال على ذلك قيام المكلف بتغيير نشاطه من بيع الألبسة إلى مزاولة نشاط التوسط في شراء العملات الأجنبية، أما في حالة استمرار المكلف بمزاولة النشاط ذاته إلا أن حجم المبيعات قد تغير بالزيادة أو النقصان، فان وحدة النشاط متحققة ومن ثم فان إجراء التقدير الحكمي يصبح موافقا للقانون.

([1]) أحمد محمود حسني (قضاء النقض الضريبي) دار المعارف، الاسكندرية، 1986، ص240 .

3- صعوبة إجراء التقدير بطرائق أخرى:

إن من التزامات السلطة المالية هو التحري وجمع الأدلة عن مقدار دخل المكلف الحقيقي وعلى المكلفين تقديم البيانات والمعلومات عن حقيقة دخولهم فإذا تعذر الوصول إلى مقدار الدخل واستحالة تقديره بطريقة ثانية، جاز اللجوء إلى التقدير الحكمي[1].

وأخيرا وليس آخرا لابد من الإشارة إلى موقف المشرع الضريبي العراقي من التقدير الحكمي إذ نص على ما يأتي (...إلا ان للسلطة المالية أن تتخذ دخل السنة السابقة أساسا للتقدير إذا تعذر العلم بمقدار الدخل كله أو بعضه)[2].

إذ يتضح من خلال النص السابق أن المشرع الضريبي العراقي لا يلزم السلطة المالية بالأخذ بالتقدير الحكمي وإنما ترك الأمر جوازيا.وكذلك فإن الاستثناء إلى تقديرات السنة السابقة ينحصر بمقدار الدخل الذي تم تقديره في السنة السابقة دون أن يشمل مقدار الضريبة للسنة ذاتها أي أن المشرع الضريبي العراقي قد ابتغى تحقيق العدالة الضريبية.

إذ قد يتكبد المكلف في السنة المالية الحالية نفقات للحصول على الدخل أكثر من تلك النفقات المعروفة في السنة السابقة.

لذا فليس من العدالة الاعتماد على النفقات المعروفة في السنة السابقة والاستناد إلى مقدار الضريبة للسنة ذاتها، في حين أن النفقات للسنة الحالية أكثر منها ومن ثم فان مقدار الضريبة لسنة القياس سيكون منخفضا جدا عن مقدار الضريبة للسنة السابقة.

كما ساوى المشرع الضريبي العراقي فيما بين المكلفين عندما أجاز التقدير الحكمي للمكلفين سواء الشخص الطبيعي أم المعنوي.

وقد أيد القضاء العراقي الأخذ بالتقدير الحكمي في الكثير من قراراته[3].

([1]) علي مجاهد شاهين (الثقافة الضريبية) مصدر سابق، ص9؛ د. محمود رياض عطية (الوسيط في تشريع الضرائب) مصدر سابق، ص530 .

([2]) الفقرة (2) المادة (3) من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ .

([3]) القرار (37) هيئة تمييزية / 1998 في 1998/9/8 غير منشور والذي جاء في حيثياته ((ان اللجنة لاحظت أن تقديراته لا تتناسب مع المحلات المجاورة والضريبة المتحققة عليهم، كما

المبحث الثاني
الواقعة المنشئة للضريبة على الدخل والنتائج المترتبة عليها

تبين فيما سبق أن الضريبة لاتفرض على الدخل الاجمالي وإنما تفرض على الدخل الصافي الذي يحصل عليه المكلف خلال مدة زمنية (غالبا ما تكون سنة) بعد خصم التنزيلات والسماحات استنادا إلى قاعدة قانونية الضريبة أي ان الضريبة لا تفرض الإ بقانون ولكن هل ان القانون هو الذي ينشىء دين الضريبة في ذمة المكلف أم هناك قرار اداري صادر من قبل السلطة الضريبة يتضمن تحديد مبلغ الضريبة لكل مكلف مشمول به، لذلك فإن الأمر يتطلب الوقوف على ماهية الواقعة المنشئة للضريبة واهم النتائج التي تترتب على قيامها وكما يأتي:

المطلب الأول
الواقعة المنشئة للضريبة

نظرا لأهمية الواقعة المنشئة لأنها تعتبر من المسائل غير القابلة للانفصال من وعاء الضريبة[1] لذا يقتضي الأمر بيان المقصود بها واهم الآراء التي قيلت فيها.

لقد تناول الفقه المالي الواقعة المنشئة بتعريفات عديدة نذكر منها أنها (عبارة عن تحقيق الشروط العامة التي حددها القانون لاستحقاق الضريبة، كوجود ربح صاف في ختام السنة المالية للمؤسسات التجارية والصناعية بالنسبة لضريبة الدخل)[2] وكذلك

لاحظت واتخذت تقديرات عام 1996 والذي وافق عليها المميز لغرض اتخاذها أساسا لتقدير الضريبة لعام 1997)) . كذلك القرار (42) . لجنة استئنافية الثانية / 1996 بتاريخ 1996/12/26 غير منشور والذي جاء في حيثياته ((يجوز النزول أو الصعود على تقديرات السنة السابقة على نفس المصدر وذلك على ضوء الوضع الاقتصادي السائد)) .

([1]) د. محمد محمد عبد اللطيف (الضمانات الدستورية في المجال الضريبي) مطبوعات جامعة الكويت، ط1، 1999، ص20 .

([2]) د. عبد الحفيظ عبد الله عيد (حساب وربط ضريبة الدخل في الكويت وفق أحكام مرسوم ضريبة الدخل رقم (3) لسنة 1955)، مجلة الحقوق، السنة (18)، العدد (1)، مجلس النشر العلمي، جامعة الكويت، 1994، ص258 .

عرفت بأنها (المناسبة التي تتيح للدولة التدخل لأجبار المكلفين على التنازل عن جزء من الوعاء الذي تم اختياره أساسا لفرض الضريبة)[1].

بينما ذهب البعض إلى(ان السبب الذي ينشىء علاقة قانونية هو أمر يستجد فيحدث تعديلا في العلاقات القائمة هذا الأمر يسمى،الواقعة فإذا كان من شأن هذا الواقعة أن تنتج أثرا قانونيا كالالتزام بدفع الضرائب، سميت بالواقعة القانونية)[2].

وعرفت ايضا بأنها (الشرط أو الشروط التي لابد من توافرها متى يتولد دين الضريبة في ذمة المكلف)[3].

ويرى جانب اخر من الفقة أن الواقعة المنشئة للضريبة هي (الظروف الموضوعية والشخصية التي تؤدي إلى ظهور الالتزام بالضريبة)[4].

ومن كل ماتقدم يتضح أن جميع التعريفات لا تخرج عن كون الواقعة المنشئة شروطا عامة او مناسبة تحدث فتنشأ الالتزام بدفع الضريبة في ذمة المكلف ونحن نرى أن الواقعة المنشئة هي:عمل قانوني صادر عن السلطة المالية يؤدي إلى انشاء مركز قانوني جديد وهو الالتزام بدفع الضريبة.

وعموما فان الشخص لا يعد مدينا بالضريبة بمجرد صدور القانون (التشريع) الضريبي، بل يجب حتى ينشأ الالتزام في ذمته أن تتحقق عند هذا الشخص الواقعة المنشئة للضريبة[5]. وتتوافر هذه الواقعة بمجرد تحقق الظرف الذي يظهرها. والسؤال الذي يطرح نفسه هو متى ينشأ دين الضريبة في ذمة المكلف وتكون الخزانة صاحبة الحق فيه ؟ للإجابة عن ذلك هناك رأيان:

([1]) د. طاهر الجنابي (علم المالية العامة والتشريع المالي) دار الكتب للطباعة والنشر، جامعة الموصل، بت، ص144 .

([2]) كمال الجرف (مصدر الالتزام بدفع الضرائب على الايراد) بحث منشور في مجلة إدارة قضايا الحكومة، المطبعة القانونية، القاهرة، العدد(2)، السنة (10)، 1966، ص44 .

([3]) د. نوح محمد عبد الرحيم (المحاسب الضريبي)، ط1، مطابع دار الكتب، بيروت، 1971، ص113.

([4]) د. حسين خلاف (الاحكام العامة في قانون الضريبة)، مصدر سابق، ص155 .

([5]) د. عادل الحياري (الضريبة على الدخل العام) مصدر سابق، ص150 .

الرأي الأول:

يذهب أصحاب هذا الرأي إلى أن مصدر الالتزام بدين الضريبة هو الواقعة المنشئة للضريبة، أي أن الالتزام بدين الضريبة لا يتطلب سوى تحقق الواقعة المنشئة للضريبة، بمعنى أن دين الضريبة لا يحتاج إلى أعمال قانونية كالقرار الإداري لكي يصبح دينا يشغل ذمة المكلف،بل أن تلك الأعمال القانونية لا تعد سوى إدارة تنفيذية لدين الضريبة الذي نشأ قبل صدورها[1]. ويعتقد بعض الكتاب أن هذا الرأي هو الذي تسير عليه الإدارة المالية الفرنسية وأحكام محكمة النقض الفرنسي ويرى أن توافر الظروف التي استلزمها القانون في كل مكلف بالذات كاف لإنشاء دين الضريبة في ذمته[2]. ويستند أصحاب هذا الرأي إلى أن مصدر الالتزام بدين الضريبة هو القانون، إذ يرى الأستاذ الدكتور السنهوري في الالتزام بالضريبة (انه يرجع في تعيين أركانه وبيان أحكامه إلى القوانين المالية الخاصة بالضرائب، فهو ينظر إلى أن الالتزام بالضريبة هو التزام إيجابي، نظرة القانون إلى الأمة كجماعة واحدة، فأنشأ التزامات في ذمة أفرادها تجاه الدولة من أهمها الآلتزام بدفع الضرائب)[3].

فالعلاقة تحكم كل من المكلف والسلطة المالية المتمثلة بالخزينة العامة مستمدة من حكم القانون، والالتزام بأداء الضريبة تكليف قانوني نشأ نتيجة تحقق ربح عن ممارسة نشاط معين، لذا فإن الواقعة المنشئة للضريبة هي توافر الشروط التي يتطلبها القانون في شخص معين حتى تتمكن السلطة المالية من ممارسة اختصاصها الإلزامي، فتقرران هذا الشخص مدين بمبلغ معين للخزينة مقابل ضريبة معينة[4]. ونحن نؤيد هذا الرأي.

([1]) حسين خلاف (الاحكام العامة في قانون الضريبة) مصدر سابق، ص153؛ د. كمال الجرف (مصدر الالتزام بدفع الضريبة على الإيراد) مصدر سابق، ص48 .

([2]) مقال Morange عن تولد دين الضريبة في مجلة القانون العام، 1943، ص ص319-348 وسنة 1944 ص ص 133-157. نقلا عن د. حسين خلاف (الاحكام العامة) مصدر سابق، ص152.

([3]) د. عبد الرزاق أحمد السنهوري (الوسيط في شرح القانون المدني / مصادر الالتزام)، ج1، ط2، دار النهضة العربية، القاهرة،1964، ص ص 1444-1461 .

([4]) د. أحمد ثابت عويضة (ضريبة الارباح التجارية والصناعية) مصدر سابق، ص436 .

الرأي الثاني:

ذهب أصحاب هذا الرأي إلى أن دين الضريبة بصفة عامة لأينشأ في ذمة المكلف الا بعد إتخاذ موظفي الإدارة الضريبة لبعض الإجراءات، وبالذات بعد ربط الضريبة وصدور (ورد)[1] بها يحدد مبلغها الواجب على المكلف دفعه[2]. وطبقا لما ذهب اليه أنصار نظرية (الورد المنشئ لدين الضريبة) فإن دين الضريبة بصفة عامة لا ينشأ في ذمة المكلف إلا إبتداء من اللحظة التي يدرج فيها اسمه في ورد ويكون هذا الورد وحده هو القرار الذي يخلق دين الضريبة. فإذا ما أغفل إصدار قرار باسم أحد المكلفين أصبح من غير الممكن إخضاعه للضريبة حتى لو تحقق الظرف الذي أظهر الواقعة المنشئة للضريبة لذلك المكلف.

والواقع أن ربط الضريبة وصدور الورد بمقدارها لا يخلق دين الضريبة في ذمة المكلف، فليس للورد أية قوة خالقة، ومن ثم لا يمكن عده مصدرا للالتزام.

ويقتصر دور عملية الربط وصدور الورد على مجرد تحديد مقدار دين الضريبة وهو دين موجود فعلا وقد نشأ في ذمة المكلف بمجرد توافر الواقعة المنشئة للضريبة قبل صدور الورد. فدين الضريبة موجود قانونا قبل صدور الورد ويقوم ذلك الورد بتعيين مقداره حتى يصبح واجب الأداء وهناك فرق كبير بين نشوء الدين

([1]) يستخدم مصطلح (ورد) للتعبير عن القرار الاداري الصادر عن السلطات الضريبية لتحديد مبلغ الضريبة على مكلف معين وقد شاع استعمال هذا المصطلح لدى الفقه الضريبي المصري .

([2]) انظر هذه الآراء في:

- د. عبد المنعم فوزي وآخرين (النظم الضريبية) مصدر سابق، ص156 ومابعدها .
- د. محمد طه بدوي ود. محمد حمدي النشار (اصول التشريع الضريبي المصري)، مصدر سابق، ص87 .
- د. يونس البطريق (النظم الضريبية)، الدار الجامعية، بيروت، 1984، ص208 .

وتحديد مقداره، إذ أن تحديد مقدار الضريبة ليس لازما لنشوء الدين، وان كان لازما لتأكيد وجوده ولإمكان المطالبة به أي لاعتباره واجب الأداء[1].

إذا بمجرد تحقق الواقعة المنشئة ينشأ الالتزام بدين الضريبة في ذمة المكلف دون انتظار لصدور القرار الإداري بتحديده. وهذا مايترتب عليه التزام المكلف بتقديم إقرار يتضمن الدخل الذي حصل عليه وما يحمله من تكاليف في سبيل الحصول على ذلك الدخل للوصول إلى الدخل الصافي الذي تحقق له ومن ثم مقدار الضريبة المستحقة على هذا الدخل والذي يلتزم بسدادها إلى السلطة الضريبية قبل صدور القرار الإداري بتحديدها.

وبالرغم من أن دين الضريبة مصدره القانون فإن هذا لا يعني عدم الاهتمام بالدور الذي يؤديه القرار الإداري إذ أن كل مجتمع منظم يوجد فيه تنظيم قانوني يتكون من عنصرين الأول: مجموعة القواعد القانونية التي تحكم المجتمع المعني وتنظيم علاقاته، والثاني: الأحوال القانونية للأفراد أي مراكزهم وأوضاعهم تجاه القانون[2].

لذلك لابد من صدور قرار إداري[3]، يعين مقدار الضريبة الواجبة الاداء من قبل المكلف.

---

(1) د. عادل أحمد حشيش (الوسيط في الضرائب على الدخل المعاملة الضريبية لدخول الاشخاص الطبيعيين وما يلحق بها وارباح شركات الأموال وفقا لأحكام التشريع الضريبي المصري) دار الجامعات المصرية، الاسكندرية، 1988، ص128 وما بعدها .

(2) د. ماهر صالح علاوي (مبادئ القانون الاداري / دراسة قانونية)، دار الكتب للطباعة والنشر، جامعة الموصل، 1996، ص156 .

(3) عرف مجلس الدولة المصري القرار الاداري بأنه (إفصاح الادارة عن إرادتها الملزمة بمالها من سلطة بمقتضى القوانين واللوائح بقصد إحداث مركز قانوني معين متى كان ممكنا وجائزا قانونا وكان الباعث عليه إبتغاء مصلحة عامة) .

انظر في ذلك: د. محمد باهي أبو يونس (احكام القانون الاداري - القسم الخاص)، دار الجامعة الجديدة للنشر، الاسكندرية، 1996، ص212؛ ود. ثروت بدوي (تدرج القرارات الادارية) دار النهضة العربية، القاهرة، 1968 -1969، ص7 ؛ ود. سعاد الشرقاوي (الوجيز في القضاء

وهذا القرار هو بمثابة سند تنفيذي، وقرار مطبق لمركز قانوني عام على مكلف معين بذاته[1].

والجدير بالذكر، ان جميع الاجراءات التي تقوم بها الإدارة الضريبية لا يقصد منها سوى تحديد دين الضريبة لا مكان المطالبة، ومن ثم يجب التفرقة بين نشوء دين الضريبة وتحصيل ذلك الدين[2].

فدين الضريبة ينشأ بمجرد توافر الواقعة المنشئة له طبقا للقانون ويكون المكلف ملزما به، فإذا ما أخل المكلف بالتزامه كلا أو جزءا، تقوم الإدارة الضريبية باتخاذ الاجراءات لتحصيل دين الضريبة فتصدر قراراتها حتى يتسنى لها المطالبة به وما القرار الاداري الذي تصدره الإدارة الضريبية إلا أداة تنفيذية لتحصيل الضريبة وإن كانت الاخيرة واجبة قبل إصداره[3].

ومن جهة أخرى لايعقل أن تقوم الادارة الضريبية بتحصيل دين الضريبة بصورة مؤقتة أو بتوقيع حجز احتياطي على أموال المكلف قبل نشوء دين الضريبة في ذمته بغض النظر عن تحديد مقداره[4]، وبذلك يكون القرار الاداري الصادر بتحديد دين الضريبة هو قرار كاشف وليس منشأ للدين ويترتب على الصفة الكاشفة للقرار الاداري إن العبرة تكون بلحظة تحقق الواقعة المنشئة لدين الضريبة وليست بتاريخ صدور القرار الاداري.

الاداري) ج1،(مبدأ المشروعية - مجلس الدولة) دار النهضة العربية، القاهرة، 1981، ص ص 257-258 .

(1) د. يونس البطريق (النظم الضريبية)، مصدر سابق، ص222 .

(2) د. قدري نقولا عطية (ذاتية القانون الضريبي) القاهرة، 1960، ص106 .

(3) د. أحمد ثابت عويضة (ضريبة الارباح التجارية والصناعية) مصدر سابق، ص109 .

(4) ومما يدعم هذا الرأي في مصر الحكم الذي أصدرته إحدى الدوائر التجارية في محكمة القاهرة القضية المرقمة 138 التي جاء فيها (يعتبر دين الضريبة مستحقا، ويبدأ سريان التقادم بشأنه من اللحظة التي تولد فيها الواقعة المنشئة للضريبة، ذلك أن تلك القاعدة تولد، مع مولد الايراد الخاضع للضريبة، فكل إيراد يولد ويأتي إلى عالم الوجود يكون محملا بدين الضريبة) أنظر:

د. كمال الجرف (المبادئ القانونية في الاحكام الضريبية) المجموعة السادسة، 1950، ص367 .

المطلب الثاني
النتائج المترتبة على الواقعة المنشئة

تظهر أهمية تحديد الواقعة المنشئة للضريبة بالنسبة إلى بعض المسائل التي تتصل بطرفي الالتزام الضريبي، وتنظيم العلاقة بينهما، ومن أهم النتائج التي تتعلق بالواقعة المنشئة[1]:

أولا - عند قيام الواقعة المنشئة للضريبة يتحدد نطاق سريان الضريبة على الدخل، سواء من حيث الاشخاص (لكونها تسري على الاشخاص الطبيعيين) أم من حيث الأموال، بحيث أن تغيير الجنسية أو الإقامة أو الموطن أو نقل الأموال التي تسري عليها الضريبة إلى خارج البلاد أو ادخالها إليها، لا يغير من الأمر شيئا مادامت هذه الأموال تسري عليها الضريبة وقت تحقق الواقعة المنشئة لها.

ثانيا - ترتبط الواقعة المنشئة للضريبة بالقانون السائد وقت تحققها فإذا ما ألغى أحد عناصر مكونات وعاء الضريبة (بصدور قانون بعدم سريان الضريبة عليه) بقانون جديد بعد تحقق الواقعة المنشئة للضريبة، فإنه يتعين على الإدارة الضريبية استكمال الإجراءات لتحصيل دين الضريبة مادام تاريخ ثبوت الواقعة سابقا لتاريخ إلغاء ذلك المصدر[2].

ثالثا - العبرة في تقدير وعاء الضريبة ثم تحديد مقدارها تكون بوقت تحقق الواقعة المنشئة، بحيث لا يلتفت إلى أي تغيير قد يحدث بعد تحقق هذه الواقعة في وعاء الضريبة.

رابعا - يتوقف سعر الضريبة وفئاته على تحديد الواقعة المنشئة لها، فإذا تغير سعر الضريبة بعد توافر الواقعة المنشئة، فإن السعر الذي يطبق هو السعر القديم الذي كان سائدا وقت تحقق الواقعة المنشئة.

([1]) د. عادل الحياري (الضريبة على الدخل العام) مصدر سابق، ص ص115-116 .

([2]) ذلك لأنه لايوجد ما يمنع من ربط الضريبة على الدخول التي تحققت قبل ذلك الألغاء إلا إذا تبين اتجاه قصد المشرع إلى الأخذ بخلاف ذلك: انظر: د. عادل الحياري، المصدر نفسه، ص116 .

خامسا- تتوقف عمليات ربط الضريبة وتحصيلها على تحديد الواقعة المنشئة ووقت تحققها[1]، كما تبدأ من ذلك المواعيد التي تحدد الإجراءات المطلوب اتخاذها من الإدارة الضريبية ومن المكلف.

سادسا - يبدأ مع تحقق الواقعة المنشئة للضريبة سريان مدة التقادم التي يسقط حق الخزانة بعدها فيما لم تطالب به من دين الضريبة.

---

(1) بالرغم من أنه في قانون ضريبة الدخل رقم (52) لسنة 1927 العراقي لم تتحقق الواقعة المنشئة في ظل هذا القانون فإن المشرع شملها بالضريبة بأثر رجعي وهذا خلافا لقاعدة (عدم رجعية القانون على الماضي في القوانين الجنائية) أي سريان القانون من تاريخ نفاذه وعلى المستقبل ولكن القانون أخضع دخول تحققت في الماضي .

د. حكمت عبد الكريم الحارس (السياسة الضريبية وتطور النظام الضريبي في العراق) مصدر سابق، ص ص 101-102 .

الفصل الثاني

تحديد وعاء ضريبة الدخل من حيث الموضوع

لغرض البحث في تحديد وعاء ضريبة الدخل من حيث الموضوع لابد من تحديد مفهوم الدخل بشكل دقيق وتمييزه مما يشتبه به من أوضاع، أي تمييز الدخل من الناحية القانونية عنه من الناحية المحاسبية والاقتصادية، ثم الوصول إلى الدخل الخاضع للضريبة ومعرفة موقف التشريعات الضريبية منه، أي هل أخذت بالمفهوم الواسع أم الضيق للدخل وذلك في مبحثين هما:

المبحث الأول: مفهوم الدخل

المبحث الثاني: موقف التشريعات الضريبية من مفهوم الدخل الخاضع للضريبة

المبحث الأول
مفهوم الدخل[1]

على الرغم من شيوع استعمال هذا الاصطلاح، فإنه كغيره من الاصطلاحات الاقتصادية والمالية ليس من اليسير تحديده على أساس معيار دقيق يؤدي إلى استخدامه في المجال الضريبي بمدلول دقيق ومحدد[2].وذلك لأنه ينطوي على معان مختلفة، فهو في الاقتصاد غيره في المحاسبة وغيره في التشريعات الضريبية لذا سوف نقسم المبحث إلى ثلاثة مطالب هي:

المطلب الأول: مفهوم الدخل من الناحية الاقتصادية

المطلب الثاني: مفهوم الدخل من الناحية المحاسبية

المطلب الثالث: مفهوم الدخل من الناحية الضريبية

المطلب الأول
مفهوم الدخل من الناحية الاقتصادية

ذكر كثير من الكتاب الاقتصاديين تعريفات عديدة للدخل، إذ عرفه الأستاذ (Hicks) بأنه (أقصى ما يحصل عليه الشخص من قيمة السلع والخدمات الاستهلاكية خلال فترة معينة بحيث يكون هذا الشخص في نهاية هذه الفترة بنفس اليسار الذي كان

([1]) الدخل لغة: (كل ما يحصل أو يدخل على الفرد من عمله أو ممتلكاته من مردود مادي)

- د. أحمد زهير شامية ود. خالد الخطيب (المالية العامة)، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان، 1997، ص155 .

([2]) يستخدم " الدخل والإيراد" في المجال الضريبي مترادفين كما لا يوجد اختلاف بينهما، في المراجع الفرنسية يستخدم اصطلاح Revenue مرادفا لاصطلاح Income وذلك بالرغم من اختلاف مدلول اصطلاح الدخل واصطلاح الإيراد في علم الاقتصاد .

- د. محمد طه بدوي ود. محمد حمدي النشار (أصول التشريع الضريبي المصري) مصدر سابق، القاهرة، 1959، ص227

عليه في بدايتها)[1]، كما عرفه آخرون بأنه (مجموع ما يكسبه الفرد من الخدمات الإنتاجية الجارية التي يؤديها هو بنفسه أو بواسطة ما يمتلكه من عناصر الانتاج الاخرى خلال فترة زمنية معينة)[2] ومن الاقتصاديين الذين تناولوا تعريف الدخل أيضا (Marshal) فهو عنده (ذلك النهر المتدفق من السلع الاقتصادية خلال فترة زمنية محددة)[3] فيشمل الدخل عنده الاستهلاك مضافا اليه الإدخار فهو يتضمن العناصر الجديدة للثروة مضافا اليها المنافع المتحققة من استخدام تلك الثروة بالإضافة إلى المنافع الأخرى التي لها قيمة سوقية ولكن مستمدة من مصادر قد لاتعتبر ثروة[4].

ويعتقد بعض الاقتصاديين أن المال يعتبر دخلا أو رأس مال بحسب نية صاحبه فتكون الثروة رأس مال إذا استعملها صاحبها رأسمال، وتكون دخلا إذا استعملها دخلا، فقد اتجه هؤلاء إلى تحديد الدخل على اسس شخصية بحتة وفقا للإرادة الانسانية التي لا تتفق مع القواعد العلمية للضريبة وعلى رأس هؤلاء الاقتصاديين (Caston Jeze)[5].

أما الاقتصادي الامريكي (I.Fisher) فقد عرف رأس المال بأنه (عبارة عن مجموعة الثروة الموجودة في لحظة معينة)، وعرف الدخل بأنه (تيار من الإشباعات تستهلك خلال فترة زمنية معينة)[6].

([1]) د. عبد المنعم فوزي (المالية العامة والسياسة المالية) دار النهضة العربية للطباعة والنشر، بيروت، 1972، ص124 .

([2]) د. عصام يوسف عاشور (الدخل والتطور الاقتصادي في البلاد العربية)، معهد الدراسات العربية العالية، القاهرة، 1962، ص ص5-6 .

([3]) د. أحمد حافظ الجعويني (اقتصاديات المالية العامة) ط1، دار العهد الجديد، القاهرة، 1967، ص175 .

([4]) المصدر نفسه، ص175 .

([5]) د. يونس أحمد البطريق (أصول الأنظمة الضريبية) المكتب المصري الحديث، الاسكندرية، 1966، ص73 .

([6]) د. عبد المنعم فوزي (المالية العامة والسياسة المالية) مصدر سابق، ص124؛ د. باهر محمد عتلم (المالية العامة - أدواتها الفنية وآثارها الاقتصادية) الطبعة الخامسة، مكتبة الآداب، القاهرة، 1998، ص173.

وتوضيحا لذلك فان الرغيف يعتبر رأس مال والتغذية التي يعطيها لصاحبه هي الدخل، والصورة المعلقة على الحائط تعتبر رأس مال، والبهجة والسرور اللذان تعطيهما لصاحبها كلما نظر إليها تعتبر دخلا[1] وبناء على ذلك فإن الدخل الخاضع للضريبة حسب نظرية (Fisher). يتألف من قيمة ما استهلكه المكلف من السلع والخدمات سواء أكانت معمرة أم غير معمرة وكذلك الأعمال التي يقوم بها المكلف أو أحد أفراد عائلته وتزيد من راحته ورفاهيته ويحصل عليها مجانا.

ويقاس هذا الدخل عند (Fisher) بالنقود نظرا لأن القيم تقاس بالنقود في الاقتصاد الحديث، ومع ذلك فإن الدخل ليس هو النقود نفسها، وهي سلعة مادية، بل هو المنفعة المجردة التي يمكن أن يحصل عليها عن طريق النقود[2].

([1]) يرى جانب من الفقه المالي أنه يوجد ثلاث نظريات لتمييز رأس المال من الدخل هي:-

النظرية الأولى:- رأس المال الثابت والمتحرك (الجاري) وقد حظيت هذه النظرية بدعم كبير وقد أعتبر رأس المال الثابت هو رأس المال كونه يقوم بإنشاء أو بتوليد الدخل أما رأس المال المتحرك فهو الدخل وهو غالبا ما يتمثل من خلال التصرف برأس المال أو بمفردات رأس المال المتحرك . وخير مثال على ذلك قضية (in Golden Horse (New) Ltdv Thur good) .

طلب من المحكمة أن تقرر كون البيع بأثمان بخسة في منجم ذهب يعتبر بيعا لرأس المال فالقاضي (Romer) حدد المسألة وأن تقديرها في هذا الموضوع (البيع بأثمان بخسة) يتطلب تحديدها حل رأس مال ثابت أم رأس مال متحرك .

وأجاب بشكل مختصر أن البيع اعتبر بمثابة رأس مال متحرك وأن نشوءه كان بسبب المناجم وبشكل ثانوي يعود إلى رأس مال ثابت .

النظرية الثانية:- نظرية ثمار الأشجار .

هذه النظرية لا تختلف عن سابقتها (نظرية رأس المال الثابت أو المتحرك) فإن الشجرة طبقا لهذه النظرية تمثل رأس المال والثمار تمثل الدخل (مفردات الدخل) التي تتولد وتنمو من رأس المال .

النظرية الثالثة:- نظرية تعاظم أو تزايد القوة أو القدرة الاقتصادية

وفقا لهذه النظرية فإن الدخل يعتبر مردودا من مردودات رأس المال وقد تمت الإشارة إلى أن تزايد أو تعاظم القدرة (القوة) الاقتصادية تعد أكثر دقة للتمييز بين الدخل ورأس المال على الرغم من أن النظريات السابقة غالبا ما يتم الاستشهاد بها من قبل القضاء الانكليزي وأخيرا فإن المسألة هي مسألة وقائع . أنظر:-

James Kirkbride and Abimbola A.olowo foyeku " The Law and Theory of In come Tax " Liverpool Academic Press , 2002 , P 65 .

([2]) I . Fisher " The Nature of capital and Income " N.Y. 1930 , PP105 - 115

وقد انتقد تعريف (Fisher) للدخل من جوانب عديدة[1]:

أولا - ان هذا التعريف قاصر، لأنه يؤدي إلى خروج أجزاء كبيرة من أصحاب الدخول المرتفعة من الخضوع للضريبة، لأنها تدخر ولا تستهلك، مع أنها تزيد مقدرتهم على الدفع.

ثانيا - ان تطبيق هذا التعريف يعني فرض الضريبة على الانفاق الإستهلاكي وليس على الدخل.

ثالثا - ان اعتماد التعريف على المنفعة الشخصية يؤدي إلى وجود بعض الصعوبات نظرا لأن هذه المنفعة الشخصية تختلف من شخص إلى آخر، ولأنه يصعب معرفة القيمة النقدية السنوية لكثير من هذه المنافع.

أما الاقتصادي (l PlehnrCa) فقد عرف الدخل بأنه (الإيرادات المحتملة التكرار والقابلة للاستهلاك) وبناء على هذا التعريف فإنه يدخل في دائرة الدخل كل من الأجور والرواتب والفوائد والإيجارات والمعاشات التقاعدية. وكذلك فإنه تستبعد من دائرة الدخل الإيرادات غير المحتملة التكرار كأرباح العمليات الرأسمالية والمواريث والوصايا والهبات، لأنه في رأيه ليس من الحكمة انفاق هذه العائدات[2].

وقد انتقد أيضا تعريف (Plehn) بأنه غير جامع ولا مانع، لأنه قد استبعد من الدخل الإيرادات غير محتملة التكرار - لم يخضع للدخل إيرادات تؤدي إلى الزيادة الإيجابية في ثروة المكلف، ومن ثم فإنها تزيد من المقدرة الضريبية لدى المكلف[3].

ونحن بدورنا لا نتفق مع تعريف (Plehn) بسبب أعتقادنا بصحة الانتقادات الموجهة اليه التي تهدف إلى تحقيق العدالة. كما نرى أن تعريف (Fisher) بالرغم من أنه أفضل من تعريف (Plehn) للدخل، فإن الانتقادات الموجهة اليه تعتبر صحيحة ويجب الأخذ بها فضلا عن أن الأمثلة التي ضربها لتوضيح مفهوم الدخل لم تكن دقيقة لأن بعضها لا يمكن تقويمه بالنقود أو يصعب هذا التقويم كالبهجة والسرور.

([1]) د. عادل الحياري (الضريبة على الدخل العام ") مصدر سابق، ص10 ومابعدها .

([2]) Brownlee and Alen " Economics of public Finance " Znded, NY , 1960 , P244

([3]) د. عادل الحياري (الضريبة على الدخل العام) مصدر سابق، ص13 .

مما تقدم يتضح اتساع مجال الدراسة عند الاقتصاديين مما يفسر لنا تعدد مفاهيم الدخل فالاقتصادي يهتم بدخل الاشخاص والمشاريع والمجتمع كما أنه يهتم بمشكلة توزيع الدخل بين عوامل الانتاج (الأجور، الربح، الفائدة، الريع).

الدخل النقدي والدخل الحقيقي: [1]

يفرق الاقتصاديون بين الدخل النقدي والدخل الحقيقي، فالدخل النقدي هو كمية المبالغ النقدية الصافية التي يحصل عليها الشخص بعد استبعاد جميع التكاليف التي أنفقت في سبيل الحصول عليه، أما الدخل الحقيقي فهو يشمل الدخل النقدي والدخل العيني الذي يمكن أن يحصل عليه أيضا[2].

وتأسيا على ما تقدم فان قيمة كل من الدخل النقدي والدخل الحقيقي تتعادل إذا لم يكن هناك دخل عيني لدى المكلف، كما ويترتب على ذلك أن الدخل الحقيقي أكثر شمولا من الدخل النقدي وأكثر تعبيرا عن المقدرة الضريبية للمكلف فضلا عن أنه يقرر الصفة الحقيقية للنقود باعتبارها أداة للتبادل والتقويم[3].

المطلب الثاني

مفهوم الدخل من الناحية المحاسبية

لا تولي المحاسبة أهمية كبيرة للدخل الشخصي للفرد إنما ينصب الاهتمام فيها على دخل المشروع بوصفه وحدة محاسبية ولو كان هذا المشروع منشأة فردية وذلك

([1]) عزيز الحافظ (قياس الدخل الفردي)، مجلة الاقتصادي، العدد الثاني، السنة الرابعة، مطبعة المعارف، بغداد، 1963، ص69 .

([2]) يقصد بالدخل العيني (Income Kind) هنا السلع والخدمات التي يمكن تقويمها بالنقود وتعطي مقابلا جزئيا أو كليا لأحد عوامل الانتاج ومثال ذلك ما يقدم للعمال من كساء أو طعام أو هاتف أو سيارة ... ألخ وهذا الدخل العيني يخضع للضريبة .

C.T.Sand ford "Ecnomic of Public finance " pergamon press , NewYORK, 1976 , P89.

نقلا عن د. محمد سعيد فرهود ود. كمال حسين ابراهيم (الزكاة وضريبة الدخل)، معهد الإدارة العامة، إدارة البحوث، المملكة العربية السعودية، 1986، هامش ص18 .

([3]) د. يونس أحمد البطريق (أصول النظم الضريبية) مصدر سابق، ص126.

انطلاقا من فرض الشخصية المعنوية. والإيراد لدى المحاسبين هو إنتاج المنشأة، كما أنه الجانب الموجب في تحديد نتيجة أعمال المشروع من ربح أو خسارة.

وعرف (Finney) الدخل بأنه (عبارة عن الزيادة في الاصول التي تنتج عن مبيعات أو تأدية خدمات لعملائها)(1) وهذا التعريف مشابه لتعريف جمعية المحاسبين الامريكية وإنها عرفت الدخل بأنه (التغير النقدي لمجموع المنتجات أو الخدمات التي انتقلت من المشروع إلى عملائه خلال فترة زمنية محددة)(2).

ونرى أن التعريف الأخير أكثر دقة وتحديدا، إذ أن الإيراد هو المفهوم الإجمالي، إذ يعنينا إجمالي الإيراد فقط.

ويمكن تحديد مفهوم الإيراد في الفكر المحاسبي في شكل نظريتين هما(3):

أولا - نظرية الإستغلال:

يتحدد الربح طبقا لهذه النظرية بالفرق بين عمليات المتاجرة والإستغلال العادي من جهة، وبين تكاليف استغلال المشروع من جهة أخرى.

فالإيرادات تشمل المبيعات وأجور الخدمات التي أديت، كما تشمل المصروفات ثمن المبيعات وسائر التكاليف المتعلقة بمزاولة النشاط.

ثانيا - نظرية الميزانية:

يتحدد الربح طبقا لهذه النظرية بزيادة قيمة موجودات المنشأة عن مطلوباتها في أول المدة التجارية ونهايتها فنطاق الأرباح التجارية طبقا لهذه النظرية أوسع مدى من نطاق الربح وفقا لنظرية حساب الاستغلال، فالربح يشمل كلا من الإيرادات الإيرادية والرأسمالية.

---

(1) Finny , E, miller Herbort principils of Accounting – N,owjerse Hall – 1962 , pp, 171 – 172 .

(2) Finny , IBID , P172 .

(3) د. محمد حسن الجزيري (ضرائب الدخل) مكتبة عين شمس، القاهرة، 1972، ص287 وما بعدها .

المطلب الثالث
مفهوم الدخل من الناحية الضريبية

كثر الجدل والنقاش حول مفهوم الدخل من الناحية الضريبية. والسبب في ذلك في رأي بعض الكتاب هو عدم توافر فوارق واضحة لتمييز الدخل من رأس المال، فمن ناحية أولى، قد يعتبر نفس المال دخلا في وقت ما ورأسمال في وقت آخر، كما هو في حالة إدخار الدخل وإعادة استثماره، ومن ناحية ثانية، قد يعتبر نفس المال دخلا بالنسبة إلى شخص ما ورأس مال بالنسبة إلى شخص آخر، كما لو قامت إحدى الشركات المساهمة بتوزيع أرباح صورية على المساهمين فتعتبر هذه التوزيعات رأسمالية بالنسبة إلى الشركة لأنها تمثل اقتطاعا من رأسمالها، كما تعتبر دخلا بالنسبة إلى المساهمين لأنها تمثل زيادة في دخولهم. الأمر الذي أثار كثيرا من الاختلاف في الرأي لدى كل من الفقه المالي والقضاء.

وإن تحديد مفهوم الدخل مسألة ضرورية بالنسبة إلى الدراسات الضريبية لسببين[1]:

أ- حتى لا تشمل الضريبة بعض الأموال التي لا تعد من قبيل الدخول.

ب- عدم تهرب بعض العناصر التي تعد من قبيل الدخول.

ويسود الفكر المالي وهو بصدد تحديد مفهوم الدخل من الناحية الضريبية نظريتان[2] هما:

([1]) د. عادل فليح العلي ود. طلال كداوي (اقتصاديات المالية العامة) الكتاب الثاني، مصدر سابق، ص109.

([2]) للتفصيل حول هاتين النظريتين راجع:-

- د. أعاد حمود القيسي (المالية العامة والتشريع الضريبي) ط3، مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2000، ص131 وما بعدها .
- د. عبد العال الصكبان (مقدمة في علم المالية والمالية العامة في العراق) مصدر سابق، ص236 وما بعدها .
- د. محمد سعيد فرهود ود. كمال حسين ابراهيم (نظام الزكاة وضريبة الدخل) مصدر سابق، ص21 وما بعدها .
- د. وائل ابراهيم الراشد (المدخل إلى الضرائب والزكاة في الكويت) الطبعة الأولى، مجلس النشر العلمي، جامعة الكويت، الكويت، 2000، ص53 وما بعدها.

- فؤاد توفيق ياسين وأحمد عبد الله درويش (المحاسبة الضريبية) دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، 1996، ص36 ومابعدها .

- نظرية المصدر - المنبع - النظرية التقليدية
- نظرية الاثراء – الزيادة في القيمة الإيجابية - الحديثة

أولا – نظرية المصدر:

وتعرف هذه النظرية الدخل الضريبي بأنه القيمة النقدية أو القابلة للتقدير بالنقود التي تحقق بصفة دورية من مصدر يتمتع بدرجة معينة من الثبات والاستقرار النسبي خلال مدة معينة من الزمن سنة على الأغلب وعلى ذلك اجتمعت النظرية التقليدية على ان الإيراد يتصف بميزات هي الدورية - وجود مصدر قابل للبقاء - استغلال المصدر – القابلية للتقييم نقدا وعنصر المدة.

1- الدورية:

الدورية خاصية ظاهرة من نفس كلمة REVENY وهو ما يقابل العودة والمجيء مرة بعد أخرى مثال ذلك ثمار الأشجار فالكلمة تتضمن عودة الإيراد أو على الأقل احتمال عودته وتكراره[1].

ويترتب على هذا الشرط أن الأرباح والمكاسب التي يحصل عليها المكلف بصورة عارضة لا تعتبر دخلا ومن ثم فلا تخضع للضريبة.

وقد تعرض شرط الدورية للنقد من كتاب علم المالية نذكر منهم (Seligman) إذ ذهب إلى أن فكرة دورية الدخل وانتظامه على وشك الزوال وإن كانت آثارها لا تزال باقية ففي الولايات المتحدة لا يستغرب الناس إخضاع الدخول المتأتية من أرباح عرضية لضريبة الدخل لذلك فإن كل دخل نقدي أو يمكن تقديره بالنقود ولو كان الحصول عليه بصورة عرضية، لابد أن يخضع للضريبة[2].

وفي نفس الإتجاه يقول (Fisher) إنه من الحماقة أن نقول إن الدخل يتصف بالدورية والإنتظام ونحن نعلم أنه لا يتصف بذلك[3].

---

(1) د. كمال الجرف (الضريبة العامة على الإيراد) مكتبة حقوق عين شمس، 1951، ص73 .

(2) Seligman (E) Studies in public finance N.Y, 1927 , P1120 .

(3) Fisher The nature of copital and Income OP-cit , p 10

ونرى أن الدورية بوصفها شرطا من شروط خضوع الدخل للضريبة لا وجود لها ولا يمكن الاحتجاج بأن التشريعات الضريبية تفرض الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية بشكل دوري كل سنة. إذ أن ذلك لا يتعلق بخضوع الدخل للضريبة أو عدمه وإنما ترى التشريعات أن مرور السنة هو أنسب مدة زمنية لتحصيل ضريبة الأرباح التجارية والصناعية والدليل على صحة ما نقوله هو ليس هناك تشريع ضريبي واحد يعفي الدخل لمجرد عدم مرور سنة عليه[1].

2- وجود مصدر قابل للبقاء:

تتطلب الدورية أن يكون المصدر باقيا إذ يقول د. عادل الحياري أنه يترتب على شرط الدورية نتيجة رئيسة وهي أن يكون مصدر الدخل على درجة من الثبات تكون له القدرة على إمداد دخل دوري منظم، ولا يعني الثبات هنا الدوام المطلق إذ ليس من شيء ثابت ثباتا مطلقا في حياتنا البشرية، بل المراد هنا الثبات النسبي أي قابلية الدخل على البقاء مدة محدودة[2].

وتختلف صفة الثبات والدوام تبعا لاختلاف مصادر الدخل وهي (العمل، رأس المال، مختلط) وإن هذا الاختلاف يسوغ لنا اختلاف المعاملة الضريبية لها وخاصة في اختيار سعر الضريبة (تخفيض الضريبة على الدخل المتولد من مصدر العمل كون عمره أقل وتشديدها على الدخل المتولد من رأس المال بسبب أن عمره أطول).

3- استغلال المصدر:

للحصول على الإيراد يجب العمل على صيانة المصدر واستغلاله استغلالا ملائما له حتى نضمن له دورية الانتاج إذ أن تحقق الإيراد يحتاج إلى انفاق مصاريف

([1]) فعلى سبيل المثال: على الرغم من أن المشرع الضريبي العراقي أخذ بمبدأ السنوية في فرض الضريبة أخضع كل دخل حصل عليه المكلف ولو مرة واحدة إذ لم يكن هناك نص في القانون يعفي هذا الدخل .

([2]) د. عادل الحياري (الضريبة على الدخل) مصدر سابق، ص17 .

معينة مقدما وإن هذه المصاريف تختلط بالإيراد، لذلك يجب استبعاد هذه التكاليف عند تحديد الإيراد.

4- القابلية للتقييم نقدا:

إن إمكانية تقييم المنفعة التي يتم الحصول عليها بالنقود شرط أساسي لاعتبار هذه المنفعة دخلا، أما المنافع التي لا تقدر بالنقود فانها لا تعتبر من قبيل الدخل، ومن ثم فلا تخضع للضريبة، فعناية ربات البيوت ببيوتهن لا تعتبر دخلا[1].

5- عنصر المدة:

لكي يعتبر الإيراد دخلا لابد أن يحصل عليه المكلف خلال مدة زمنية معينة وتحدد عادة بسنة كاملة[2] وعنصر (الزمن) يعتبر من أهم خصائص الدخل لأنه هو الذي يميز الدخل من رأس المال فالدخل يمثل تدفقا من المنافع خلال مدة زمنية معينة بينما رأس المال ثروة متجمعة ينظر اليها في لحظة معينة.

نخلص من هذا كله إلى أن نظرية المصدر أو المنبع تحدد الدخل الخاضع للضريبة في أضيق الحدود، نظرا لأنها تخرج المكاسب والخسائر الرأسمالية من الخضوع للضريبة ومن ثم فان هذه النظرية تلقى ترحيبا كبيرا من جانب المكلفين. وقد استند أصحاب نظرية المصدر أو المنبع في عدم إخضاع المكاسب والخسائر الرأسمالية للضريبة إلى الاعتبارات الآتية[3].

1. إن المكاسب الرأسمالية لا تعتبر من الدخل لعدم اتصافها بالدورية ولأن مضمون رأس المال ينصرف إلى القوى الانتاجية وليس إلى تغير قيمته النقدية.
2. ان إخضاع المكاسب الرأسمالية للضريبة قد يؤدي إلى ازدواج ضريبي ذلك إن الضريبة تفرض أولا على الزيادة في قيمة رأس المال، ثم تفرض ثانيا على الدخل المتزايد عند تحققه فيما بعد.

---

(1) الاستاذ محمد لبيب شقير (المالية العامة) مكتبة النهضة المصرية، القاهرة، 1975، ص123 .

(2) الفقرة (3) من المادة (1) من قانون ضريبة الدخل العراقي المرقم 113 لسنة 1982 المعدل .

(3) يونس البطريق (أصول النظم الضريبة) مصدر سابق، ص135 وما بعدها .

3. إن إخضاع المكاسب الرأسمالية للضريبة قد يجافي مبدأ العدالة، ذلك إن هذه المكاسب قد تكون غير حقيقية إذا نتجت عن التغير في قيمة النقود، ومن ثم تصبح الضريبة أداة لمصادرة رأس المال.
4. إن إخضاع المكاسب الرأسمالية للضريبة يؤثر في الأحوال الاقتصادية تأثيرا سيئا، ففي حالة الانكماش قد يندفع أصحاب رؤوس الأموال إلى التخلص منها بهدف خصم ما يحققونه من خسارة رأسمالية من وعاء الضريبة المستحقة عليهم، فيؤدي ذلك إلى زيادة حدة تدهور الأسعار.
5. إن المكاسب الرأسمالية تتكون عادة خلال عدة سنوات، ومن ثم فإن إخضاعها لضريبة الدخل، باعتبار أن هذا الدخل هو حصيلة سنة معينة لا يساير العدالة.
6. إن حصيلة الضريبة على المكاسب الرأسمالية حصيلة محدودة.

ثانيا – نظرية الاثراء:

وتقابل هذه النظرية نظرية الميزانية في علم المحاسبة.

وتتوسع هذه النظرية في مفهوم الدخل فتعتبره الزيادة الايجابية في ذمة الشخص (المعنوي أو الطبيعي) خلال مدة زمنية معينة. يستوي في ذلك حصول الشخص على الدخل بصورة دورية أو غير منتظمة بصرف النظر عن أن يتأتى الدخل من أي مصدر، إذ المهم أن يكون الشخص في نهاية السنة المالية بمركز مالي أفضل مما كان عليه في بدايتها. وبمعنى آخر يشمل الربح. وفقا لنظرية الاثراء- كل ثروة حققتها المنشأة مهما كان مصدرها حتى لو تحققت مصادفة بلا مجهود أو سعي بصرف النظر عن مداها أي لو تحققت مرة واحدة[1].

ومن الواضح أن منطلق هذه النظرية يؤدي إلى اطلاق صفة الدخل على أية زيادة ايجابية تطرأ على ذمة الشخص من مدة زمنية إلى اخرى وهو ما يؤدي إلى الخلط من الناحية الفنية بين فكرة الدخل في ذاتها وفكرة رأس المال في ذاته، فإذا ما

[1] د. زين العابدين بن ناصر (المالية العامة والتشريع الضريبي) مكتبة جامعة عين شمس، 1974، ص212 .

طرأت زيادة ايجابية في ذمة الشخص لها طبيعة رأس المال لا يمكن أن تعتبر هذه الزيادة من قبيل الدخل.

وينتج عن ذلك أن هذه النظرية توسعت في مفهوم الدخل الخاضع للضريبة بحيث شملت فضلا عن الدخول التي تتوافر فيها عناصر الدورية وقابلية التقويم بالنقود المكاسب الرأسمالية.

وقد استند أصحاب هذه النظرية في اخضاع المكاسب الرأسمالية للضريبة إلى الاعتبارات الآتية[1]:

1- إن ارتباط الدخل بفكرة الدورية والانتظام نتج عن الأخذ بالأساس العيني وكان هذا الاساس يناسب المجتمعات الزراعية إذ كانت الملكية العقارية تمثل الجانب الأهم من ثروة الانسان، أما في الزمن الحديث فقد أزدادت أهمية رؤوس الأموال المنقولة، وهذا يستدعي تطبيق الأساس النقدي، أي أن تقدر قيمة الأموال لقيمتها النقدية، لأن قيمة هذه الأموال هي التي تؤثر وتحدد القوة الاقتصادية للانسان.

2- نظرا لأن المكاسب الرأسمالية، تعمل على زيادة قدرة الشخص على الادخار فإنه يجب أن تعامل مثل الدخول الدورية، لأن كليهما يزيدا الطاقة الضريبية للشخص، ومن ثم ليس من العدالة عدم خضوع المكاسب الرأسمالية للضريبة.

3- إن إخضاع المكاسب الرأسمالية للضريبة يؤدي إلى تقليل فرص التهرب الضريبي، ذلك أن بعض الشركات قد تعمد إلى عدم توزيع الأرباح على حملة الأسهم عن طريق ترحيلها إلى الاحتياطات، وذلك بقصد التهرب من الضريبة التي تفرض على توزيعاتها الدورية. ويؤدي تراكم الاحتياطيات لدى هذه الشركات إلى ارتفاع القيمة السوقية لأسهم هذه الشركات في سوق الأوراق المالية (البورصة)، ومن ثم فإن أصحاب الأسهم إذا ما عمدوا إلى

(1) د. محمد سعيد فرهود ود. كمال حسين ابراهيم (نظام الزكاة وضريبة الدخل)، مصدر سابق، ص28.

بيعها فإنهم سوف يحصلون على قيمة مرتفعة للأسـهم ترتفـع كثـيرا عـن سـعر الإصـدار ويحصلون على قيمة ما يوزع من الأرباح من خـلال عـدة سـنوات دون أن تخضـع هـذه المكاسب الرأسمالية للضريبة.

4- إن الكثير من المكاسب الرأسمالية ينتج عن نجاح الشركة في نشاطها، وليس نتيجة تدهور القوة الشرائية للنقود أو التضخم وارتفاع الأسعار ...الخ وعلى ذلـك فـإن هـذه المكاسـب الرأسـمالية يجب أن تعامل معاملة الأرباح الدورية المنتظمة ويخضع كلاهما للضريبة.

5- ليس صحيحا أن إخضاع المكاسب الرأسـمالية للضر ـيبة يـؤدي إلى الحـد مـن تـداول الأمـوال في الأسواق، ذلك لأن المكلف يتصرف في أمواله عندما يتأكد أن هذا التصرف يحقـق لـه مكاسـب، بغض النظر عن خضوع هذه المكاسب للضريبة أو عدمه.

6- ليس صحيحا أيضا أن إخضاع المكاسب الرأسمالية للضريبة يعمل على الحد من تشـجيع تمويـل المشروعات الجديدة. والسبب في ذلك هو ضعف حساسية المستثمر تجاه هـذه الضر ـيبة نظـرا لعدم سريانها في المدى القصير، ونظرا لأن مايهم المسـتثمر في هـذه المـدة هـو خضـوع دخولـه الدورية للضريبة.

7- ليس صحيحا أن كلا من المكاسب والخسائر الرأسمالية يلغي أثر كـل مـنهما الآخـر بالنسـبة إلى كل مكلف على حدة.

المبحث الثاني
موقف التشريعات الضريبية من مفهوم الدخل

سنتناول في هذا المبحث موقف التشريع الضريبي العراقي من مفهوم الدخل أي هل أخذ بالمفهوم الواسع أم الضيق، ومن ثم تحديد موقف التشريعات الضريبية المقارنة وكما يأتي:

المطلب الأول
موقف التشريع الضريبي العراقي

بالرجوع إلى قانون ضريبة الدخل المرقم 113 لسنة 1982 المعدل يلاحظ أن المشرع العراقي لم يعط تعريفا دقيقا وواضحا لمعنى الدخل، غير أنه أورد في المادة الأولى الفقرة الثانية من القانون المذكور مفهوم الدخل بأنه "الإيراد الصافي للمكلف الذي حصل عليه من المصادر الآتية: (أرباح الأعمال التجارية أو الفوائد والعمولة أو من بدلات إيجار الأراضي الزراعية أو من الأرباح الناجمة عن ملكية العقار أو حصل عليه من الرواتب ورواتب التقاعد والمكافآت والاجور والمخصصات لغير العاملين في دوائر الدولة والقطاع الاشتراكي والمختلط وأي مصدر غير خاضع لأي ضريبة في العراق)"[1].

من خلال النص السابق يتضح أن المشرع العراقي أخذ بنظرية الاثراء في تحديد مفهوم الدخل الخاضع للضريبة وان لم يقطع صلته أحيانا بنظرية المصدر في بعض الحالات القليلة كما هو الحال في عدم إخضاعه الأرباح الرأسمالية لضريبة الدخل وكذلك تطلب الاحتراف لإخضاع بعض الأرباح للضريبة.

([1]) المادة الثانية من قانون ضريبة الدخل العراقي المرقم 113 لسنة 1982 المعدل .

ومما تجدر الإشارة اليه أن المشرع العراقي أستمر على أخذه بالمفهوم الواسع حتى بعد التعديل الأخير[1].وحسنا فعل المشرع العراقي في عدم صياغة تعريف للدخل وذلك لاختلاف مفهوم الدخل وتشعبه ومن ثم فإنه يؤدي إلى اختلاف بالتفسير وهذا الموقف قد سارت عليه معظم الدول المتقدمة[2].

([1]) إلغاء الفقرة (4) من المادة الثانية لتحل محلها المادة (2) من قرار مجلس قيادة الثورة المرقم (120) لسنة 2002 والصادر في 2002/6/27 والتي تنص على أن (تفرض ضريبة مقطوعة بنسب تصاعدية من قيمة العقار أو حق التصرف فيه المقدر وفق أحكام قانون تقدير قيمة العقار ومنافعه المرقم بـ (85) لسنة 1978 أو البدل أيهما أكثر، على مالك العقار أو صاحب حق التصرف فيه، عند نقل الملكية أو حق التصرف بأية وسيلة من وسائل نقل الملكية أو كسب حق التصرف أو نقله،...الخ) .

([2]) المشرع الضريبي الانكليزي:- لم يعرف الدخل تعريفا فنيا وقسم وعاء ضريبة الدخل إلى مجموعة جداول حسب مصدر الإيرادات المختلفة، وإن هذه الجداول مستقلة عن بعضها بحيث لا يدخل إيراد معين في أكثر من واحد منها أما الجداول فهي:

:- يضم الدخول الناشئة عن ملكية الأراضي والأبنية مع بعض الاستثناءات .

:- يضم الدخول الناتجة عن أراضي لاتستعمل للزراعة أو الاستغلال التجاري كالأراضي المعدة للرياضة والحدائق العامة .

:- ويضم الفوائد والتوزيعات الناتجة من إيرادات الحكومات والهيئات المحلية خارج انجلترا .

:- إن الجدول العام لكل إيراد لا ينطوي تحت أحد الجداول الأخرى وهو يشمل الإيرادات الآتية.

- الأرباح التجارية والصناعية وأرباح المهن والحرف .
- الفوائد والإيرادات السنوية وفوائد السندات .
- أرباح الأوراق المالية الناتجة من خارج انكلترا .

:- ويضم الدخول الناتجة عن العمل أو التوظيف كالمرتبات والأجور والمكافآت يتضح أن المشرع الانكليزي قد أخذ بالمفهوم الضيق أي تبني نظرية المصدر .

- د. عبد المنعم فوزي وآخرون (النظم الضريبية) مصدر سابق، ص398 ومابعدها .

أما المشرع الضريبي الفرنسي:- فقد أخذ في تقنينه بالمدلول الواسع بحيث يشمل الأرباح الرأسمالية كقاعدة عامة طبقا لنظرية الميزانية إذ تفرض الضريبة على الزيادة في قيمة رأس المال ويطلق عليها عادة الزيادة في قيمة الأصول الثابتة فالمقصود بذلك ليست العقارات فقط ولكن أيضا المعدات وبعض المساهمات المالية، وكذلك لم يتضمن القانون المالي تعريفا عاما للدخل مما يفسح المجال أمام الكثير من التردد حول المفهوم فهل أنه مفهوم مدني (الدخل الثمرة) أم أنه مفهوم اقتصادي الأكثر اتساعا وشمولية (الدخل مجموع الموارد أو الاثراء).

- Jean-Yves Mercieret Bernard plagnet: Les impotsen france Traitede fiscalite 1997-1998, francis Lefbvre , paris 1997 , p. 49 .

المطلب الثاني

موقف التشريعات الضريبية المقارنة

أولا – موقف التشريع الضريبي الأردني

لو تصفحنا قانون ضريبة الدخل الأردني رقم 57 لسنة 1985 المعدل[1]، لم نجد تعريفا واضحا للدخل بل أن المشرع الضريبي الأردني أورد في المادة (3) من القانون أعلاه تعدادا للدخول التي تخضع للضريبة ومن خلال النص يتضح أن المشرع الأردني لم يلتزم بأي من النظريتين في تحديد مفهوم الدخل الخاضع للضريبة، بينما اخضع دخولا غير متكررة ولا تتصف بالدورية وتأتي بصفة عارضة، ولم تكن من ضمن نشاط المنشأة العادي، ومن هذه الدخول بدل الإخلاء والعوض المقبول من بيع العلامة التجارية[2]، فهو بذلك أغفل التقيد بالنظرية التقليدية، ولكنه من ناحية أخرى لم يتقيد بالنظرية الحديثة في تحديد الدخل، إذ حرص على عدم إخضاع الأرباح الرأسمالية، وإنما أعفى المشرع الأردني الأرباح الرأسمالية من الخضوع للضريبة ومن ثم أخرج جميع النفقات الرأسمالية من التكاليف التي تخصم من الوعاء الضريبي، إلا أنه أضاف فقرة إلى هذه المادة نصت على إخضاع الدخول كافة أيا كان مصدرها، مالم يرد بشأنها إعفاء في هذا القانون أو أي قانون آخر[3].

وبذلك يكون المشرع الضريبي الأردني قد سلك مسلك التشريعات الضريبية الأخرى في عدم تحديد الدخل الخاضع للضريبة على وجه الدقة، وإنما ترك تحديد مدى خضوع كل حالة على حدة، وذلك بفحصها لمعرفة هل هناك نص يعفيها أم لا.

أما المشرع الأمريكي:- فقد تأثر إلى حد كبير بأفكار الاستاذ (Seligman) في الأخذ بمفهوم توسعي للدخل وأصبح المكلفون مقتنعين بأن الأرباح المستمدة من المبيعات سواء كانت عادية أم عرضية أم فرعية أم رأسمالية تعتبر كلها صالحة للخضوع للضريبة . أي أنه اتخذ موقفا وسطا بين النظريتين .

- د. سعيد عبد العزيز عثمان (النظم الضريبية) مصدر سابق، ص226 .

([1]) عدل بالقانون المرقم (4) لسنة 1992 والمعمول به اعتبارا من 1991/1/1 وكذلك بالقانون المرقم (14) لسنة 1995 والمعمول به اعتبارا من 1996/1/1 .

([2]) الفقرات (7، 8) من المادة الثالثة / أ من القانون نفسه .

([3]) الفقرة (11) من المادة (3/ أ) قانون ضريبة الدخل الأردني النافذ .

ثانيا- موقف التشريع الضريبي المصري: [1]

لم يضع المشرع الضريبي المصري تعريفا محددا للإيرادات الخاضعة لضريبة الأرباح التجارية والصناعية، كما أنه لم يتقيد بأي من النظريتين في تحديد مفهوم الدخل ومن استعراض التشريعات الضريبية المختلفة، نرى أن المشرع الضريبي المصري، قد توسع في مفهوم الدخل الخاضع لضريبة الأرباح التجارية والصناعية، إذ اخضع الإيرادات الإيرادية العادية وغير العادية، كما اخضع الأرباح الرأسمالية، ليس فقط الأرباح الناتجة عن بيع أي أصل من الأصول الرأسمالية، وإنما أيضا الأرباح المحققة من التعويضات نتيجة الهلاك أو الاستيلاء على أي أصل من هذه الأصول، سواء في أثناء حياة المنشأة أو عند انقضائها[2]. أما بالنسبة إلى إيرادات رؤوس الأموال المنقولة فنجد أن المشرع المصري قد توسع فأخضع عنصر رأس المال في بعض الحالات، مثل سريان الضريبة الموحدة على سداد رأس المال في أثناء قيام الشركة وقبل انقضائها[3].

ثالثا – موقف التشريع الضريبي السوري:

لدى إطلاعنا على قانون ضريبة الدخل السوري نلاحظ أن المشرع السوري هو الآخر لم يعط تعريفا للدخل وإنما حدد الدخول الخاضعة للضريبة وإنه وقف موقفا وسطا بين النظريتين (المصدر والإثراء).

إذ قام بإخضاع (الأرباح الناشئة عن ممارسة المهن والحرف الصناعية وغير التجارية وسائر الأعمال ...الخ)[4] لضريبة الدخل أي أنه أخذ بنظرية الاثراء كون الأرباح لا تتصف بالدورية والانتظام وكذلك يخضع للضريبة (كل من يمارس حرفة

([1]) قانون ضريبة الدخل المصري المرقم (157) لسنة 1981 المعدل بالقانون المرقم (187) لسنة 1993 الملغي والقانون الجديد المرقم 91 لسنة 2005 .

([2]) المادتان (15، 17) من قانون ضريبة الدخل المصري المرقم 187 لسنة 1993 . والمادة (17) من القانون الجديد المرقم 91 لسنة 2005 .

([3]) المادتان (6، 7) من القانون نفسه أما القانون الجديد لم ينص على إيرادات رؤوس الأموال المنقولة. أنظر: المادة (7) من القانون الجديد المرقم 91 لسنة 2005 .

([4]) المادة (2) من قانون ضريبة الدخل السوري، المرقم (24) لسنة 2003 والنافذ في 2004/1/1 .

أو مهنة صناعية أو تجارية أو غير تجارية ولا يدخل ضمن فئة مكلفي الأرباح الحقيقية المحددين في المادة الثانية من هذا القانون)[1] هذا من ناحية، ومن ناحية أخرى نجد أنه اخضع بعض الدخول التي تتصف بالدورية والانتظام لضريبة الدخل (كالرواتب ومافي حكمها) يعني ذلك أنه أخذ بنظرية المصدر[2].

لدى إطلاعنا على الأنظمة الضريبية في الدول المختلفة نلاحظ أن المبادئ التي تبنتها وهي بصدد تحديد طبيعة الدخل الخاضع للضريبة، معظمها تتجنب النص على تعريف للدخل في نظامها الضريبي، وتكتفي بتعداد ما يعتبر دخلا خاضعا للضريبة. ومع ذلك فإن النزاع بين كل من نظرية المصدر ونظرية الاثراء هو الذي يحدد التطورات الحديثة في الأنظمة الضريبية في كثير من الدول، والأنظمة المالية تسعى دائما إلى تحقيق أهداف الدولة (السياسية والاجتماعية والاقتصادية والمالية)، فأنها قد تأخذ بنظرية المصدر أو بنظرية الاثراء أو تتخذ موقفا وسطا بينهما، وقد تفرض الحاجات العامة نفسها على الدولة وتكون بأشد الحاجة إلى الإيرادات العامة وبذلك تأخذ الدولة بنظرية الاثراء لأنها توسع مفهوم الدخل الخاضع للضريبة، أما إذا كانت الحالة معكوسة أي أن الإيرادات العامة في الدولة كثيرة والحاجات العامة ضعيفة فإن الدولة تأخذ بنظرية المصدر، بل وانها تذهب إلى أكثر من ذلك إذ تقوم بإضافة إعفاءات من ضريبة الدخل لأسباب سياسية أو اجتماعية أو اقتصادية أو علمية.

ومما تجدر الإشارة إليه هو أن الاتجاه الحديث للأنظمة الضريبية في الدول المختلفة يميل إلى الأخذ بنظرية الاثراء ونحن بدورنا نؤيد هذا الاتجاه ويعود ذلك إلى الأسباب الآتية[3]:

1- إن نظرية الاثراء أكثر عدالة من نظرية المصدر، فتطبيق نظرية المصدر مثلا، يعني أن أجر العامل ولو كان بسيطا يخضع للضريبة لأنه تتوافر فيه

([1]) المادة (41) من القانون نفسه .

([2]) المادة (66) من القانون نفسه .

([3]) فؤاد توفيق ياسين وأحمد عبد اللـه درويش (المحاسبة الضريبية) مصدر سابق، ص39 .

صفة الدورية في حين أن الذي يحصل على دخل كبير عارض لا يخضع للضريبة وهذا بدوره لايحقق العدالة الضريبية.

2- كما هو معروف هناك ظاهرة تزايد النفقات العامة في الدولة، وهي تستدعي وجود ظاهرة أخرى تقابلها وهي ظاهرة تزايد الإيرادات العامة وإن تطبيق نظرية الإثراء يتوافق مع هذه الظاهرة بصورة أكبر من نظرية المصدر.

3- إن تطبيق نظرية الاثراء يغني الدولة عن تطبيق ضريبة مستقلة على رأس المال، مع تحقيق أهدافها لأنها تصل إلى العناصر الرأسمالية كالدخول العارضة.

الفصل الثالث

تحديد وعاء ضريبة الدخل من حيث الأشخاص

بعد أن حددنا طبيعة الدخل الخاضع للضريبة، توصلنا إلى أن الضريبة تفرض على الدخل الصافي وكذلك حددنا الدخل من الناحية القانونية وتبين لنا أن هناك نظريتين تتنازعان لتحديد الدخل الخاضع للضريبة هما نظرية المصدر ونظرية الإثراء، وقد اختلفت الأنظمة الضريبية في الأخذ بكل منهما حسب النظام السياسي وفلسفته. أي تم حصر الأموال الخاضعة للضريبة لذلك لابد من تحديد الأشخاص الخاضعين للضريبة وبما أن الضريبة لاتفرض على الأشخاص وإنما تفرض على الأموال فإن هناك علاقة وثيقة ما بين المال والشخص إذ تفرض ضريبة دخل على الشخص بمناسبة تحقق دخل له وفي حالة عدم تحقق الدخل فلا يمكن تصور ضريبة تفرض على ذلك الشخص، والأشخاص في القانون نوعان أشخاص طبيعية وأشخاص معنوية لذلك سوف يكون مدار بحثنا كما يأتي:

المبحث الأول: الأشخاص الطبيعية

المبحث الثاني: الأشخاص المعنوية

المبحث الأول
الأشخاص الطبيعية

لم تحدد غالبية التشريعات الضريبية المقصود بالشخص الطبيعي، لذلك فإنه يمكن الرجوع إلى القواعد العامة المقررة في القانون المدني، وعليه فالشخصية الطبيعية هي الشخصية المقررة للإنسان التي تبدأ بتمام ولادته حيا وتنتهي بموته[1].

فقبل أن تتم الولادة لاتبدأ الشخصية، كذلك لاتبدأ الشخصية إذا تمت ولادة الجنين ميتا. وإن كان الانسان يتمتع بالشخصية عقب ولادته، إلا أن شخصيته في مثل هذه الحالة لاتعتبر مكتملة، فشخصية الطفل تختلف عن شخصية الصبي وتختلف عن شخصية الرجل، بمعنى أن الشخصية تمر بنفس مراحل الحياة التي يمر بها، فالطفل حتى السابعة من عمره يعتبر في نظر القانون معدوم الأهلية ومن الثامنة إلى الثامنة عشرة ناقص الأهلية أما إذا بلغ سن الرشد وهي ثماني عشرة سنة كاملة وهو يتمتع بقواه العقلية فيكون كامل الأهلية[2].

ويتمتع الشخص الطبيعي بذمة مالية وشخصية قانونية تسمح له باكتساب الحقوق وتحمل الالتزامات ومن هذه الالتزامات التزامه أمام الأعباء المالية وهي إداء دين الضريبة، إذا كان الأصل في القواعد العامة للقانون المدني أن يكون الشخص هو المسؤول عن إدارة أمواله فإن قانون ضريبة الدخل هو الآخر لايخرج عن الأصل، وعليه فإن الشخص الطبيعي هو المسؤول عن تنفيذ التزاماته الضريبية كافة، أما في حالة كون الشخص ناقص الأهلية فإن قانون ضريبة الدخل كما هو الحال في القواعد

---

(1) المادة (34) من القانون المدني العراقي المرقم (40) لسنة 1951 المعدل، والمادة (30) من القانون المدني الأردني المرقم (43) لسنة 1976 المعدل، والمادة (29) من القانون المدني المصري المرقم (131) لسنة 1982 المعدل .

(2) المادتان (97،106) من القانون المدني العراقي .

العامة أجاز أن يقوم ممثل قانوني نيابة عن الشخص ناقص الأهلية للقيام بهذه الالتزامات وهم كل من الولي والوصي والقيم والوكيل أو النائب[1].

وقد أخذ المشرع الضريبي العراقي بذلك من خلال النص على ما يأتي: (كل من يتولى إدارة أو مراقبة أموال أو أعمال تعود لشخص آخر كالحارس القضائي (السنديك) والأمين والولي والوصي والقيم مسؤول عن تقدير الضريبة ودفعها عمن ينوب عنه بعين الطريقة وبنفس المقدار الذي يكون فيها ذلك الشخص خاضعا للضريبة لو لم يكن فاقدا الأهلية)[2].

أما في حالة انتهاء الشخصية الطبيعية بالوفاة، فإن الورثة أو الذين آلت إليهم تركة المتوفي أو من يقوم بتوزيعها مسؤولون عن دين الضريبة وكل ما يتعلق بها من إجراءات التقدير إذ لا تركه إلا بعد سداد الديون ولا تنتهي مسؤولية هؤلاء إلا بعد تسديد الدين في السنة التقديرية الأخيرة أو خلال خمس سنوات سبقتها، فالورثة هم

([1]) الولي والوصي: أعطى القانون الولاية على أموال القاصر للولي أو الوصي وولي الصغير أبوه ثم جده، وهذه تثبت بحكم القانون دون حاجة إلى صدور حكم خاص من المحكمة، وولاية الأب أكثر شمولا من ولاية الجد . أما الوصاية فهي تعطى لغير الأب والجد ويقوم الأب والجد باختيار الوصي أو المحكمة في حالة عدم انتخابه من الأب والجد والوصايا على العكس من الولاية لاتثبت بحكم القانون وإنما تحتاج إلى صدور قرار خاص من المحكمة، ويجب أن يكون الولي والوصي عاقلين رشيدين لايشوب أهليتهما عارض أو مانع يؤثر فيها.

القيم: وهو الممثل القانوني المسؤول عن ناقص الأهلية بسبب أحد عوارض الأهلية كالجنون والسفه والغفلة والعته .

الوكيل أو النائب: وهو الذي تعينه المحكمة للقيام بإدارة أموال الأشخاص الذين لا يستطيعون إدارة أموالهم لوجود مانع من الموانع المادية كالغيبة ومانع قانوني كالحكم بعقوبة جنائية ومانع طبيعي كوجود عاهة مزدوجة (أي أن يجمع الشخص بين عاهتين فيكون أصم أبكم أو أعمى أبكم) ونظرا لتعذر التعبير عن إرادته تنصب المحكمة له مساعدا قضائيا .

انظر في ذلك: د. عزيز كاظم جبر (أحكام الولاية عن مال الصغير)، مجلة القانون المقارن، جمعية القانون المقارن العراقي، العدد (31) مطبعة صباح صادق جعفر، 2002، ص9؛ د. عبد الباقي البكري و د. علي محمد بدير وزهير البشير (المدخل لدراسة القانون)، وزارة التعليم العالي والبحث العلمي، بغداد، 1982، ص321 .

([2]) المادة (20) من قانون ضريبة الدخل العراقي المعدل النافذ .

المسؤولون عن دين الضريبة من تقدير الدخل وتسديد الضريبة وهذا ما أخذ به المشرع الضريبي العراقي عندما نص على أنه (إذا مات شخص ولم تفرض الضريبة على دخله في السنة التقديرية الأخيرة أو خلال خمس سنوات سبقتها يعتبر الوارث ومن انتقلت اليه التركة أو تولى توزيعها مسؤولا عن متطلبات تقدير الضريبة التي تترتب على المتوفي ودفعها من مال التركة وفي حدودها ويعامل كما لو كان المتوفي على قيد الحياة)[1].

أما المشرع الضريبي الأردني فقد نص (على كل وصي أو حارس أو قيم أو متول على أي أموال دفع الضريبة المستحقة على الدخل الناجم أو الناتج عنها والتي أنيطت به مسؤولية إدارتها وفي المواعيد المقررة لدفعها وفقا لأحكام هذا القانون)[2].

أما المشرع الضريبي المصري فهو الآخر لم يختلف عن سابقيه العراقي والأردني، إذ أخذ بالمعيار الواقعي لسريان ضريبة الدخل على الأشخاص الطبيعية، فالضريبة تسري على الأشخاص الطبيعية بغض النظر عن أهليتهم وأقر مسؤولية الممثلين القانونيين لناقص الأهلية بكل ما يتعلق بدين الضريبة من خلال نصه على أنه (إذا كان الممول قاصرا أو محجورا عليه أو نائبا التزم النائب أو الولي أو القيم وبحسب الأحوال بتقديم الإقرار المشار اليه في المادة (91) من هذا القانون وسداد الضريبة المستحقة من واقعه)[3].

أما المشرع الضريبي السوري ومن خلال إطلاعنا على القانون الجديد فلم ينص صراحة على الشخص الطبيعي فاقد الأهلية والسبب في ذلك يعود إلى إحالتها إلى القواعد العامة في القانون المدني. إلا أنه نص في حالة وفاة المكلف يترتب على الورثة تقديم البيانات اللازمة لطرح الضريبة لغاية الشهر الثالث الذي يلي شهر وقوع الوفاة وان يسددوا الضريبة خلال مدة (30) يوما من تاريخ تقديم البيان[4].

([1]) المادة (24) من القانون نفسه .

([2]) الفقرة (ج) من المادة (36) من قانون ضريبة الدخل الأردني المرقم "(57) لسنة 1985 المعدل .

([3]) المادة (93) من قانون ضريبة الدخل المصري المرقم (187) لسنة 1993 الملغي والمادة (83) من القانون الجديد المرقم 91 لسنة 2005 .

([4]) المادة (23) من قانون ضريبة الدخل السوري المرقم (24) لسنة 2003 .

بعد هذا العرض الموجز عن الشخصية الطبيعية فإن التساؤل الذي يطرح نفسه أتعتبر الضريبة على الدخل، ضريبة على دخل الشخص الطبيعي (الفرد)، أم أنها ضريبة على دخل مجموع أفراد الأسرة الواحدة ؟ ويرجع السبب في إثارة هذا التساؤل إلى ان أفراد الأسرة الواحدة (الزوج، الزوجة، الأولاد البالغين سن الرشد) يتمتع كل منهم بذمة مالية مستقلة عن الآخر ولذلك كان منطقيا أن يقدم كل منهم إقرارا ضريبيا مستقلا، أما بالنسبة إلى من لم يبلغ سن الرشد من الأولاد، فإن أموالهم تدخل في إقرار الأب[1]. لذلك فإن الإجابة عن هذا السؤال تتطلب منا دراسة دخل الأسرة بين الفصل والدمج ثم بيان موقف التشريعات الضريبية من ذلك وكما يأتي:

المطلب الأول: طريقة الفصل

المطلب الثاني: طريقة الدمج

المطلب الثالث: موقف التشريعات الضريبية المقارنة.

المطلب الأول
طريقة الفصل

تعني هذه الطريقة خضوع دخل المكلف (رب الأسرة) بمعزل عن دخل زوجته أو دخل أولاده، أي أن يكون لكل فرد من أفراد الأسرة الواحدة ذمة مالية مستقلة ومن ثم يكون لكل منهم مسؤولية تجاه السلطة المالية عن تقديم الإقرار السنوي والبيانات والمعلومات المطلوبة منه كافة.

وتعد هذه الطريقة مسايرة لأحكام الشريعة الإسلامية (الرجال قوامون على النساء)، إلا أن بعض الكتاب يرتب على اتباع هذه الطريقة آثارا مالية سيئة منها

([1]) إن فرض الضريبة على دخل المكلف بصورة منفردة أو فرضها على دخل اسرته يتوقف على التنظيم الاجتماعي في كل دولة وأهمية الأسرة والمركز الذي تقرره القوانين للمرأة المتزوجة ونظرة القانون إلى دخلها بصورة مستقلة عن دخل زوجها أو مندمجا به .

- للتفصيل أكثر انظر: د. دلاور علي ود. عبد المنعم فوزي (مالية الدولة)، ط1، منشأة المعارف، الاسكندرية، 1962، ص96 .

إنقاص حصيلة الضريبة لأن تقدير الدخل وفرض الضريبة على دخل كل فرد بالأسرة سيؤدي إلى تعدد الإعفاءات بتعدد دخول الأفراد فضلا عن أن تجزئة الدخل تجعله يتكون مـن عـدة شرائـح لا تخضـع إلا لأدنى الأسعار في جدول الضريبة[1].هذا من جهة، ومن جهة اخرى فإن الأخذ بهذه الطريقة يؤدي إلى زيادة النفقات للسلطة المالية من أجل الحصول على إيرادات الضريبة مـن خـلال تشـعب إجـراءات التقـدير وطـول الوقـت المستغرق في إنجازها مما يؤدي إلى الإخلال بمبدأ الاقتصاد[2].

المطلب الثاني
طريقة الدمج

تعني إخضاع دخل الاسرة موحدا إلى نهايته فضلا عن دخول الأولاد المستقلة الذين لم يتجاوزوا الثامنة عشرة لدخل والدهم وفرض الضريبة عليها، أي أن وعاء ضريبة الدخل للمكلف يتكون من دخلـه النـاجم عـن مختلف مصادره ودخل زوجته من مختلف مصادره مع الدخل المستقل للأولاد، الذين لم يكملـوا سـن الثامنـة عشرة وغير المتزوجين وتفرض الضريبة على كل تلك الأرباح بأسم الأب بعد منحـه السـماحات التـي يسـتحقها عن زوجته وأولاده فضلا عن سماحه الشخصي.

إن الأخذ بهذه الطريقة تحقق النفع لطرفي المعادلة الضريبية فهـي تهـدف إلى التخفيـف عـن كاهـل المكلف، إذ تسمح له بالانتفاع من الإعفاءات الشخصية (السماحات) المقررة لزوجته وأولاده، ومـن ثـم تقليـل الدخل الخاضع للضريبة، مما يعني خفض

([1]) د. عبد العال الصكبان (مقدمة في علم المالية والمالية العامة في العراق)، ج1، ط1، مطبعـة العـاني، بغـداد، 1972، ص ص240-241 .

([2]) إن جباية الضريبة تقوم على أربع قواعد رئيسة حددها (ادم سميث) في كتابه (ثـروة الأمـم) وهـي العدالـة، اليقـين، الملاءمـة، الاقتصاد التي تعني أن تكون كلفة جباية الضريبة لاتزيد عما يدخل في خزانة الدولة لمزيد من التفصيل راجع:
د. عادل فليح العلي ود. طلال محمود كداوي (اقتصاديات المالية العامة)، الكتاب الثاني، مصدر سابق، ص ص50-52 .

مقدار الضريبة مستحقة الأداء بما يعود عليه بالفائدة[1]، وفي الوقت نفسه تحول هذه الطريقة من اللجوء إلى ظاهرة التهرب الضريبي ومن ثم تؤدي إلى المحافظة على حصيلة الضريبة[2].

المطلب الثالث

موقف التشريعات الضريبية

الفرع الأول: موقف التشريع الضريبي العراقي

أخذ المشرع الضريبي العراقي بطريقة الفصل إذ فصل بين دخل الزوجين ونص على أن (تعتبر الزوجة مكلفة بذاتها وتتمتع بالسماح القانوني الممنوح لها قبل زواجها ...)[3] وكذلك فصل المشرع دخل الأب عن دخل الأولاد[4] في حالة زواج الأولاد (البنات بشكل خاص)، فإذا تزوجت البنت فإن دخلها ينفصل عن دخل أبيها، ويلحق بدخل زوجها، وتخضع لتقدير الضريبة وفرضها بصورة مستقلة أو يتم إدماج دخلها بدخل زوجها بحسب الأحوال[5].

وفي حالة إتمام الأولاد سن الثامنة عشرة من العمر ولهم دخل مستقل[6] يستثنى من ذلك حالة الأولاد من البنات غير المتزوجات اللواتي يعيلهن المكلف شرعا إذ

---

(1) د. هشام صفوت العمري (اتجاهات المشرع العراقي في ضريبة الدخل)، مصدر سابق، ص ص259-260 .

(2) د. صالح يوسف عجينة (ضريبة الدخل في العراق)، مصدر سابق، ص491 .

(3) أخذ المشرع الضريبي العراقي بهذه الطريقة بموجب القانون المرقم (82) لسنة 1973 والمنشور بالوقائع العراقية بالعدد (2266) بتاريخ 1973/8/5 المعدل للمادة (6) من قانون ضريبة الدخل المرقم (95) لسنة 1959 الملغي واستمر العمل بها في القانون النافذ . انظر الفقرة (1) من المادة (6) من قانون ضريبة الدخل المرقم (113) لسنة 1982 المعدل النافذ .

(4) الأولاد: يشمل البنات اللواتي يعيلهن المكلف شرعا وكذلك الأبناء العاجزين عن كسب معاشهم لعاهة عقلية أو بدنية ولو أتموا الثامنة عشرة من عمرهم وعليه فإن لفظ الولد جاء شاملا للأبن والبنت أنظر: ف(3) من المادة(12) من القانون نفسه .

(5) وهذه الحالة يمكن استنتاجها من (مفهوم المخالفة) للنص الوارد في الفقرة (4) من المادة (6) من قانون ضريبة الدخل المرقم (113) لسنة 1982 المعدل والتي تنص على أن (يدمج دخل الأولاد غير المتزوجين الذين لم يتموا الثامنة عشرة من العمر بدخل والدهم وتقدر الضريبة بأسم الأب).

(6) الفقرة (6) من المادة (12) من قانون ضريبة الدخل المعدل بالقانون المرقم (57) لسنة 2001 والتي تنص على أن (لا يمنح المكلف سماحا عن الأولاد الذين اتموا سن الثامنة عشر من

يستمر دمج دخلهن بدخل والدهن حتى في حالة بلوغهن سن الرشد، كما يستثنى الأبناء العاجزون عن كسب معاشهم لعاهة عقلية أو بدنية ولو أتموا الثامنة عشرة من العمر، والأبناء المستمرون بالدراسة حتى إكمالهم لها أو إتمام الخامسة والعشرين على أن يراعي أقصر الأجلين[1].

وكذلك يعد الأولاد الذين لم يتموا الثامنة عشرة من العمر مكلفين مستقلين بذاتهم ويتم خضوعهم للضريبة بصورة مستقلة إذا توفي الأب أو عند عدم وجود الوالدين[2]. ومما تجدر الإشارة إليه أن عبارة (عدم وجود الوالدين) لم يوضحها المشرع العراقي فهل تعني وفاة الوالدين أم سفرهما خارج القطر بصورة لا تنطبق معايير الإقامة الضريبية عليهما أم أن الأم قد تزوجت بعد وفاة الأب.

ونحن نرى أن النص يشمل كل الحالات التي ذكرها بوصفه جاء مطلقا والقاعدة العامة المطلق يجري على إطلاقه.

عموما فان المشرع الضريبي العراقي قد اعتمد على قاعدة فصل مدخولات الزوجين بوصفها قاعدة عامة أما طريقة الدمج فإنها تمثل استثناء يرد على تلك القاعدة. ولكي تتحقق قاعدة الدمج لابد من توافر الشروط الآتية[3]:

أولا- وجود عقد زواج صحيح:

أي أن يكون الزوجان مرتبطين بعقد زواج صحيح ودائمي طبقا لقانون الأحوال الشخصية لذلك فإن المشرع الضريبي العراقي قد أحال كل ما يتعلق بتحديد مفهوم الزواج إلى ما يقره قانون الأحوال الشخصية الذي عرف الزواج بأنه (عقد بين رجل وأمرأة تحل له شرعا غايته إنشاء رابطة للحياة المشتركة والنسل)[4] ويجب أن لاتكون

أعمارهم ولهم دخل مستقل يزيد على (100000) مئة ألف دينار سنويا ولو استمروا على الدراسة) المنشور في الوقائع العراقية بالعدد (3888) في 2001/7/23 والذي تم تعديله من قبل مايسمى بسلطة الائتلاف المؤقتة بالأمر 49/القسم/ 2 الفقرة (ب) المادة (1) والصادر بتاريخ 2004/2/19 ليصبح سماح الولد (200.000) دينار.

([1]) الفقرة (3) من المادة (12) من قانون ضريبة الدخل المرقم 113 لسنة 1982 المعدل .

([2]) الفقرة (5) من المادة (6) من القانون نفسه .

([3]) الفقرة (2) من المادة (6) من القانون نفسه .

([4]) الفقرة (1) من المادة (3) من قانون الأحوال الشخصية المرقم (188) لسنة 1959 المعدل .

رابطة الزواج قد انتهت بطلاق أو تفريق بمعنى أن يكون كلا الزوجين على قيد الحياة ويربطهما عقد زواج صحيح ومستمر[1].

ثانيا: تقديم طلب الدمج:

يجب أن يقدم طلب الدمج من كلا الزوجين وليس من أحدهما وأن يتم ذلك خلال مدة أقصاها 5/31 من كل عام، فإذا تم ذلك قامت السلطة المالية بتقدير دخل الزوج والزوجة وجمعهما ثم تنزيل النفقات والسماحات القانونية المقررة للمكلف لذاته ولزوجته وصولا إلى الدخل الصافي ثم فرض الضريبة بشكل تصاعدي وبأسم الزوج.

ثالثا: تحقق إحدى الحالات المبررة لطلب الدمج:

أجاز القانون استثناء دمج مدخولات الزوجين في حالة تحقق إحدى الحالات الآتية:

1- إذا لم يكن للزوج دخل خاضع للضريبة:

وهذه الحالة تشمل كون الزوج لا يملك دخلا أصلا بسبب كونه مريضا أو عاجزا أو أن المكلف لديه مصدر للربح ولكن هذا المصدر غير خاضع لضريبة الدخل وإنما يخضع لضريبة أخرى مثل ضريبة العقار كما لو كان ملاكا يرده ربح عن تأجير عقاراته وكان لزوجته دخل خاضع لضريبة الدخل لا يحتويه سماحها القانوني[2].

2- إذا كانت مدخولات الزوج دون السماح القانوني:

إذ حقق الزوج دخلا خاضعا للضريبة إلا أن مقداره دون السماح القانوني أي دون الحد الأدنى لمواجهة الأعباء العائلية. فإذا حقق الزوج دخلا يقل عن (600.000) ستة مئة ألف دينار[3]، فإن للزوجين طلب الدمج إذا ما كانت الزوجة خاضعة للضريبة.

([1]) الفقرة (9) من المادة (1) من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ .

([2]) الفقرتان (1،2) من المادة (6) من القانون نفسه .

([3]) البند (أ) الفقرة (1) من المادة (1) من القانون المرقم (57) لسنة 2001 المستند إلى قرار مجلس قيادة الثورة المرقم (162) في 2001/7/10 والمنشور في الوقائع العراقية بالعدد (3888) في 2001/7/22 والمعدل بالأمر (49) الصادر عن مايسمى بسلطة الائتلاف المؤقتة بتاريخ 2004/2/19 وأصبح المكلف لذاته يتمتع بالسماح (2500000) مليونين وخمسمائة ألف دينار .

3- إذا كانت مدخولات الزوجة دون السماح القانوني:

في هذه الحالة يحقق الزوج دخلا خاضعا للضريبة إلا إن الزوجة تحصل على مقدار من الدخل دون السماح القانوني المقرر لها باعتبارها مكلفة لذاتها أي تحقق دخلا يقل عن (400.000) أربعمائة ألف دينار[1].

ومما تجدر الإشارة إليه ان المشرع الضريبي العراقي نص أيضا على دمج مدخولات الأولاد بدخل والدهم بحكم القانون من دون حاجة إلى تقديم طلب بالدمج وذلك بشرطين:

أ- أن يكون الأولاد غير متزوجين.

ب- ألا يكون الأولاد قد أتموا الثامنة عشرة من العمر.

وعند تحقق هذين الشرطين، فعلى الأب الالتزام بتقديم الإقرار السنوي المتضمن بيانات عن دخله ودخل أولاده، ويتحمل مسؤولية مخالفة الواجبات المقررة قانونا.

الفرع الثاني: موقف التشريعات الضريبية المقارنة

أولا: موقف التشريع الضريبي الأردني:

لقد نهج المشرع الضريبي الأردني النهج ذاته الذي سار عليه المشرع الضريبي العراقي إذ أخذ بطريقة الفصل، إذ يعد كل من الزوج والزوجة مكلفا مستقلا عن الآخر[2]. وفي الوقت نفسه يسمح المشرع الأردني بدمج دخلهما وذلك في حالتين هما[3]:

1- بناء على طلب الزوج وعندها يتنازل عن حقه في الإعفاءات والتنزيلات لمصلحة زوجته.

---

(1) البند (أ) الفقرة (1) من المادة (1) من القانون المرقم (57) لسنة 2001 المعدل بالأمر (49) أعلاه وأصبح للزوجة سماح قدره (2000000) مليونا دينار .

(2) الفقرة (أ) من المادة (4) من قانون ضريبة الدخل الأردني المرقم (57) لسنة 1985 المعدل .

(3) الفقرة (ب) من المادة (4) من القانون نفسه .

2- إذا كانت الزوجة هي المعيل الوحيد للعائلة كما في حالة وفاة الزوج أو عجزه عن الكسب لأي سبب كان. أما فيما يتعلق بدخل الأولاد فلم يورد المشرع الأردني نصا يعالج دمج دخل الأولاد بدخل والدهم باستثناء الإعفاءات المتعلقة بإعالة من تكون مسؤولة شرعا عن إعالتهم[1].

ثانيا: موقف التشريع الضريبي المصري:

أخذ المشرع الضريبي المصري في البداية بطريقة الدمج حيث كان الإقرار يقدم بأسم رب الأسرة على مجموع إيراداته وإيرادات زوجته وأولاده الذين يقيمون معه في معيشة واحدة. ولكن تم تعديل النص لكي يوافق أحكام الشريعة الإسلامية التي تجعل للزوج ذمة مالية مستقلة عن ذمة الزوجة ومن ثم أصبح على كل فرد من أفراد الأسرة أن يقدم إقرارا مستقلا بالإيرادات الخاصة به وذلك في ظل القانون الملغى المرقم (99) لسنة 1949.

أما في ظل القانون المرقم 187 لسنة 1993المعدل فإن قصد المشرع الضريبي غير واضح، حسبما يستفاد من نص المادة (107) والمادة (131). ففي نص المادة (107) من قانون الضريبة الموحدة لايقيد المشرع عند ربط الضريبة بالتصرفات التي تتم بين أفراد الأسرة خلال السنة الخاضع إيرادها لهذه الضريبة وكذلك خلال السنوات الخمس التالية، بل أن المشرع يقرر إضافة الايرادات الخاصة بالزوجة والأولاد القصر (من أي مصدر غير الميراث أو الوصية) إلى إيرادات الزوج ويجعل منها ضامنة للوفاة بالضريبة المستحقة.

أما نص المادة (131) فقد جاء ليؤكد هذا المعنى وتقرر بمناسبة الحديث عن الإيرادات الناتجة عن النشاط التجاري والصناعي والناتجة عن ممارسة المهن الحرة أن يقدم الزوج إلى مصلحة الضرائب إقرارا بما لديه من ثروة هو وزوجته وأولاده القصر مهما تنوعت وأينما كانت، خلال مدة ستة أشهر من بدء ممارسة النشاط.

([1]) الفقرة (أ) من المادة (13) من القانون نفسه .

وعلى أساس هذه النصوص فإنه يمكن القول بأنه في ظل القانون الحالي يمكن التفرقة بين نوعين من الإيرادات، أحدهما يأخذ فكرة الفصل والنوع الآخر يأخذ بفكرة الدمج وكما يأتي:

1- الإيرادات التي تأخذ بفكرة الفصل: هي (إيرادات رؤوس الأموال المنقولة وإيرادات كسب العمل وإيرادات ناتجة عن بعض التصرفات العقارية)[1].
2- الإيرادات التي تأخذ بفكرة الدمج هي: (إيرادات ناتجة عن تأجير أفراد الأسرة لوحدات سكنية مفروشة وإيرادات الشركات العائلية التي تمارس نشاطها تجاريا وصناعيا وإيرادات الأراضي الزراعية المملوكة للزوج والزوجة والأولاد القصر- وإيرادات ناتجة عما تملكه الزوجة والأولاد القصر بشرط أن يكون عن طريق الوصية أو الميراث)[2].

ثالثا: موقف التشريع الضريبي السوري:

من خلال إطلاعنا على قانون ضريبة الدخل السوري المرقم (24) لسنة 2003 لم نجد نصا خاصا يعالج استقلال ذمة الزوجين المالية أو عدم استقلالها وهذا في رأينا غموض يكتنف نصوص القانون الجديد ولاسيما أن القطر السوري من الدول الإسلامية والتي يجب أن تتفق تشريعاتها مع أحكام الشريعة خاصة فيما يتعلق بفصل الذمة المالية للزوجين فضلا عن أن المشرع السوري قد ألغى حاليا الإعفاء المقرر للأعباء العائلية باستثناء الحد الأدنى للمعيشة في المواد (20،69) من القانون السوري المرقم 24 لسنة 2003.وهذا بخلاف ماسارت عليه التشريعات الضريبية العربية المقارنة وكذلك التشريعات الأجنبية[3].

([1]) المواد (9،22،57،63) من قانون ضريبة الدخل المصري المرقم (187) لسنة 1993 المعدل .

([2]) المواد (23،35،82،107) من قانون ضريبة الدخل المصري المرقم (187) لسنة 1993 المعدل

([3]) أخذ المشرع الانكليزي فيما يتعلق بمعاملة الزوج والزوجة بالأنظمة الآتية:

- نظام فصل الضريبة: هذا النظام ليس فيه أية محفزات مالية وكذلك ليس فيه أية عقبات بوجه المرأة المتزوجة أو التي تحصل على تشغيل أو وظيفة.

- نظام شطر الدخول:- يعتبر هذا النظام بديلا لنظام فصل الدخول أي شطر الدخل الإجمالي إلى اثنين ويستخدم هذا النظام في حالة كون الدخل الفردي غير متناسب مثال ذلك - دخل الزوج 20.000 جنيه استرليني

- دخل الزوجة 15.000 جنيه استرليني

لدى إطلاعنا على التشريعات الضريبية يلاحظ أن التشريع الضريبي العراقي يماثل التشريع الضريبي الأردني ويبتعد عنهما التشريع المصري أما التشريع السوري فهو يختلف عن التشريعات المقارنة ويرجع هذا الاختلاف في الأخذ بقاعدة الفصل أو قاعدة الدمج إلى الاختلاف في الأنظمة الضريبية (نظام ضريبة نوعية، نظام ضريبة موحدة، ونظام قريب إلى الدخل العام) كما ذكرنا أنفا ونحن مع ما سار عليه المشرع الضريبي العراقي بأخذه بالقاعدتين (الفصل، الدمج) كونهما يحققان توازنا بين المصالح المتضاربة، المصلحة العامة المتمثلة بمصلحة الخزانة العامة والمصلحة الخاصة المتمثلة بمصلحة المكلفين بالرغم من أن بعض الكتاب ينتقد موقف المشرع العراقي وذلك لمجافاة قاعدة الدمج أحكام الشريعة الاسلامية التي تقرر انفصال الذمة المالية للزوجين هذا من ناحية، ومن ناحية أخرى يشكل الدمج عائقا في تكوين الأسرة لاسيما إذا كانت للزوجة ارتباطات اجتماعية بذويها تفرض عليها الإنفاق من دخلها[1].

يكون المجموع 35.000 يقسم على 2 يصبح الناتج17.500 جنيه استرليني عن دخل الفرد ويلجأ إلى هذا النظام عندما يكون الدخل المكتسب غير عادل أو أن أحد الزوجين يؤدي العمل فقط

- نظام دمج الدخول (الجمع أو التراكم):- دمج دخل الزوجين والمسؤولية تكون طبقا للدخل المشترك . وتم تطبيق هذا النظام لحد عام 1990، ففي المثال السابق يكون الدخل 35.000 جنيه استرليني للزوجين. انظر:

James Kirkbride and Abimbola , Op.cit , PP.74-75 .

أما المشرع الأمريكي:- فقد أخذ بنظام شطر الدخول المشار اليه أعلاه .

في ذلك راجع: -د. يونس أحمد البطريق (النظم الضريبية) الدار الجامعية، بيروت، 1983، ص415

والمشرع الفرنسي:- تبنى المشرع الفرنسي قاعدة دمج المدخولات، بوصفها قاعدة عامة، أما قاعدة الفصل فإنها تمثل استثناء يرد على تلك القاعدة، إذ عامل المرأة المتزوجة بصفتها رب عائلة في حالة كون الزوج مجنونا أو غائبا ومن الاستثناءات التي ترد على الأصل، حالة طلب الأب فصل دخله عن دخل أولاده وعندما يحصل الأولاد من عملهم أو من ثروة مستقلة عن ثروة على الدخل، كون الأولاد في مثل هذه الأحوال لايعدون تحت الولاية بالنسبة إلى التنظيم العائلي للضريبة . انظر:-

Gaudemt , P.M., Precis de finances publigues , T.Z,paris: Editions Moutcherstien , 1970, pp 414-415 .

([1]) د. عبد العال الصكبان (مقدمة في علم المالية والمالية العامة في العراق)، ج1، ط1، مصدر سابق، ص241 .

المبحث الثاني
الأشخاص المعنوية[1]

بعد أن تناولنا في المبحث السابق الاشخاص الطبيعية و موقف قانون ضريبة الدخل منها ففي هذا المبحث سوف نقوم بتحديد الاشخاص المعنوية الخاضعة للضريبة، وبما ان لمفهوم الاشخاص المعنوية مفهوما واسعا ويخضع في احكامه للقانون التجاري وهو احد فروع القانون الخاص وهذا بطبيعته يختلف عن التشريع المالي الذي يخضع لاحكام القانون العام من حيث الامتيازات و الضمانات[2]. و كذلك على التشريع المالي (القانون الضريبي) اعتبارات القانون العام في التوفيق بين المصلحة العامة المتمثلة باستخدام وسائل السلطة و القهر من ناحية، و بين حماية حقوق الأفراد من ناحية أخرى، و عليه يعد القانون الضريبي وهو ينظم العلاقات المالية بين الدولة و الأفراد استثناء من القواعد العامة للعلوم المالية التي يكون محلها القانون المدني أي انه استثناء من القواعد العامة[3]. ومع ذلك يذهب البعض إلى ان التشريع الضريبي لا يعد استثناء وإنما يتمتع باستقلال و ذاتية مستقلة، و عليه فان

([1]) الأشخاص المعنوية: نوعان: الأول أشخاص معنوية عامة وطنية (الدولة ذاتها، المحافظات، القرى، الجامعات، المؤسسات العامة) وأشخاص معنوية عامة دولية (منظمة الأمم المتحدة، والمنظمات الدولية المتخصصة كمنظمة الأغذية والزراعة ومنظمة الوحدة الأفريقية والمنظمات الدولية المتخصصة كمنظمة الأغذية والزراعة ومنظمة الصحة العالمية ومنظمة اليونسكو ومنظمة العمل الدولية) .

أما النوع الثاني فهو الأشخاص المعنوية الخاصة التي ينشئها الأفراد العاديون بتكتيل الجهود وتجميع الأموال لممارسة أنشطة اقتصادية واجتماعية مختلفة كالشركات والجمعيات والمؤسسات

- انظر:د. أحمد عبد الكريم سلامة ود. محمد الروبي (قانون الجنسية المصري ومراكز الأجانب)، بم، 2003، ص29 .

([2]) د. محمد عبد اللـه العربي (علم المالية والتشريع المالي)، الكتاب الأول، مطبعة لجنة التأليف والترجمة والنشر، القاهرة، 1948، ص7 .

([3]) د. عادل أحمد حشيش (التشريع الضريبي المصري)، دار الجامعة الجديدة للنشر، الاسكندرية، 1999، ص ص 5-7 .

القواعد التي يتضمنها التشريع المالي يمكن ان تختلف عن الافكار و القواعد السائدة في الفروع الاخرى و لا سيما القانون المدني[1] ومن خلال دراسة الشخص المعنوي تبرز ذاتية القانون الضريبي الا انه لا يخرج عن القواعد العامة المقررة في القانون المدني إذ يلاحظ ان القانون الضريبي لم يأخذ بجميع انواع الشركات التي جاء بها القانون التجاري وميز بين نوعين من الشركات هي شركات الاموال وشركات الاشخاص واعترف للنوع الاول بالشخصية المعنوية التي منحها اياها القانون الخاص ولم يعترف بالنوع الثاني واعتبرها شخصا طبيعيا.

الامر الذي يتطلب تحديد مفهوم الشخص المعنوي بشكل عام ثم تحديد الشخص المعنوي وفقا لقانون ضريبة الدخل وذلك في مطلبين هما:

المطلب الأول: مفهوم الشخص المعنوي.

المطلب الثاني: تحديد الأشخاص المعنوية الخاضعة لضريبة الدخل.

المطلب الأول
مفهوم الشخص المعنوي

تحتل الأشخاص المعنوية مكانة مهمة في الوقت الحاضر لا سيما في عصر العولمة[2]، إذ أصبحت هذه الشركات قادرة على تخطي الحدود السياسية كالشركات متعددة الجنسيات. وقد ادت الضرورات الاجتماعية والاقتصادية إلى وجود مجموعة

([1]) د. قدري نقولا عطية (ذاتية القانون الضريبي)، مصدر سابق، ص26.

([2]) العولمة Globali Zation عرفها السيد كوفي عنان الأمين العام للأمم المتحدة بأنها (مصطلح يجسد التفاعلات المتزايدة التعقيد بين الأفراد والشركات والمؤسسات والأسواق عبر الحدود الوطنية)

- انظر: كوفي عنان (منع اندلاع الحروب وانتفاء الثورات تحد عالمي متنام)، التقرير السنوي عن أعمال المنظمة، 1999، ص71؛ وعرفت أيضا بأنها (القوى التي لا يمكن السيطرة عليها في الأسواق الدولية والشركات المتعددة الجنسيات التي ليس لها ولاء لأية دولة قومية) انظر: نايف علي عبيد (العولمة والعرب)، مجلة المستقبل العربي، العدد(221)، مركز دراسات الوحدة العربية، بيروت، 1998، ص101 .

من الأشخاص أو الأموال قادرين على القيام بمهام لا يستطيع الأفراد إنجازها بمفردهم، ونتيجة لهذه الضرورات أقرت القوانين الاعتراف بالشخصية المعنوية، وبموجب هذه الشخصية أصبحت لتلك المجموعة مركز قانوني تستطيع بموجبه اكتساب الحقوق واداء الالتزامات. لذلك لابد من تعريف الشخص المعنوي فقد عرف بأنه (مجموعة من الأشخاص أو الأموال ترمي إلى تحقيق هدف معين بواسطة أداة خاصة ويمنح الشخصية المعنوية بالقدر اللازم لأدراك هذا الهدف)[1]. وعرف أيضا بأنه (عبارة عن تجمع لأشخاص وأموال يعترف به المشرع بصفته كائنا قائما بذاته مستقلا عن كيانات الأشخاص أو الأموال المكونة له وذلك لأجل تحقيق أهداف معينة سياسية او اقتصادية أو اجتماعية)[2].

يتضح من التعريفين السابقين أن لمفهوم الشخص المعنوي معنيين الأول يركز على التأسيس أي لابد من وجود جماعات من الأشخاص أو من الأموال وهذا بدوره يمثل الركن المادي للشخص المعنوي، اما المعنى الثاني فيتمثل بالهدف من وراء هذا التأسيس، فقد يكون الهدف عاما تتولى تحقيقه الدولة أو البلديات أو المؤسسات العامة، وقد يكون خاصا يحقق مصالح مادية (أرباحا) وتتولى تحقيقه الشركات التجارية والمدنية أو مصالح غير مادية (خيرية، انسانية، علمية، ثقافية، رياضية، ... الخ).

وتتولى تحقيقه الجمعيات الخيرية. وهذا الهدف يمثل بدوره الركن المعنوي للشخص المعنوي فإذا ما تحقق الركنان السابقان واعترفت الدولة بقيام تلك الشخصية يصبح بالإمكان وجود نظام قانوني ومن خلال هذا النظام يصبح الشخص المعنوي أهلا لاكتساب الحقوق وإداء الواجبات. ومن بين أهم هذه الأشخاص المعنوية هي الشركات كونها تحقق مصالح مادية (أرباحا) وتنقسم الشركات إلى قسمين رئيسيين هما شركات مدنية تخضع لأحكام

([1]) د. شمس الدين الوكيل (دروس في القانون دراسات في القاعدة القانونية والنظرية العامة للحق لطلاب كلية التجارة)، ط1، منشأة المعارف، الاسكندرية، 1966، ص203 .

([2]) د. سعيد عبد الكريم مبارك (أصول القانون)، ط1، وزارة التعليم العالي والبحث العلمي، بغداد، 1982، ص288؛ د. أنور سلطان (المبادئ القانونية العامة لطلبة كلية التجارة)، ط3، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، بيروت، 1981، ص141 .

القانون المدني وشركات تجارية تخضع لأحكام القانون التجاري وحتى لا نتوسع في مفهوم الشركات ونخرج عن موضوعنا المحدد لذا نكتفي بهذا القدر من تحديد مفهوم الشخص المعنوي.

المطلب الثاني
تحديد الأشخاص المعنوية الخاضعة لضريبة الدخل

أصبح من المعلوم لدينا أنه لا تعد جميع الشركات ذات شخصية معنوية وإنما هناك شركات تحمل صفة الشخصية المعنوية وهناك شركات تحمل صفة الشخصية الطبيعية على وفق قانون ضريبة الدخل لذا سوف نقسم الموضوع بالشكل الآتي:

الفرع الأول: تحديد مفهوم الشركة في قانون ضريبة الدخل

الفرع الثاني: شركات الأموال في قانون ضريبة الدخل

الفرع الثالث: شركات الأشخاص (المشاركات) في قانون ضريبة الدخل

الفرع الأول: تحديد مفهوم الشركة في قانون ضريبة الدخل

إذا رجعنا إلى قانون ضريبة الدخل العراقي المرقم (113) لسنة 1982 المعدل نجد أن المادة(1) الفقرة (6) منه قد عرفت الشركة بأنها (الشركة المساهمة أو ذات المسؤولية المحدودة المؤسسة في العراق أو في خارجه وتتعاطى الأعمال التجارية أو لها دائرة أو محل عمل أو مراقبة في العراق).

يتضح من خلال النص أن المشرع الضريبي العراقي قد حدد الشركة بشركات الأموال[1]. كما يظهر أيضا أن المشرع قد ألغى العبارة التي وردت في عجز الفقرة (6) من المادة (1) من قانون ضريبة الدخل العراقي المرقم (95) لسنة 1959 الملغى التي كانت تنص على الحكم نفسه الوارد في تعريف الشركة فضلا عن العبارة الآتية

([1]) يلاحظ أن المشرع الضريبي العراقي لم يعرف الشركة تعريفا دقيقا وإنما حدد أنواع شركات الأموال فقط، لذا يجب الرجوع إلى قانون الشركات الذي عرف الشركة بأنها (عقد يلتزم به شخصان أو أكثر بأن يساهم كل منهم في مشروع اقتصادي بتقديم حصة من مال أو من عمل لاقتسام ما ينشأ عنه من ربح أو خسارة) الفقرة (1) من المادة (4) من قانون الشركات المرقم (21) لسنة 1997 المعدل .

(... وكل إدارة أو مؤسسة لها شخصية معنوية كالمصارف وصناديق الاحتياط) لذا نرى أن مفهوم الشركة في القانون النافذ لا يشمل هذه الفئات كما يعتقد البعض[1]، إذ لو أراد المشرع شمولها لما ألغى تلك العبارة.

أما المشرع الضريبي الأردني قد عرف الشركة بأنها (الشركة المساهمة الخصوصية والعامة والشركة العادية غير المقيمة ولا تشمل الشركة العادية المقيمة، وتعتبر الجمعية التعاونية في عملها الذي يستهدف الربح شركة مساهمة عامة)[2].

يتضح من خلال النص أن المشرع الأردني وان أخذ بشركات الأموال إلا أنه قد توسع إذ اعتبر الجمعية التعاونية في عملها الذي يهدف إلى الربح شركة مساهمة عامة[3].

أما المشرع السوري فإنه قد توسع أكثر من كل من التشريعين العراقي والأردني في مفهوم الشركات الخاضعة لضريبة الدخل إذ أخضع لها مؤسسات القطاع العام وشركاته ومنشآته على اختلاف أنواعها والمؤسسات المالية بما فيها المصارف وأعمال الصرافة وشركات التأمين وإعادة التأمين ومؤسسات التوفير فضلا عن الشركات المساهمة والشركات ذات المسؤولية المحدودة مهما يكن نوعها وغايتها[4].

أما المشرع الضريبي المصري الذي أصدر القانون المرقم (187) لسنة 1993 المعدل فقد كان أكثر دقة من التشريعات السابقة كونه فرض ضريبة الدخل على

([1]) د. هشام العمري (الضرائب على الدخل)، مطبعة الجاحظ، بغداد، 1989، ص112 .

([2]) انظر الفقرة (7) من المادة (2) من قانون ضريبة الدخل الأردني المرقم (57) لسنة 1985 المعدل

([3]) انظر الفقرة (هـ) من المادة (17) من القانون نفسه التي نصت على أن كلمة الشركة تعني:

1- الشركة المساهمة العامة، وتعتبر الجمعية التعاونية في عملها الذي يستهدف الربح شركة مساهمة عامة .
2- الشركة ذات المسؤولية المحدودة .
3- شركة التوصية بالأسهم الأردنية باستثناء حصص الشركاء المتضامنين .
4- شركة التوصية البسيطة الأردنية باستثناء حصص الشركاء المتضامنين .
5- الشركة الأجنبية أو فرعها مهما كان نوعها مقيمة كانت أم غير مقيمة .

([4]) انظر البنود (1،2،3) من الفقرة (أ) من المادة (2) من قانون ضريبة الدخل السوري المرقم (24) لسنة 2003 .

قسمين الأول شمل الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين أما الثاني فشمل الضريبة على أرباح شركات الأموال وقد حددت المادة (111) الأنواع المختلفة من هذه الشركات[1].

يتضح مما تقدم أن كلا من القانونين السوري و المصري قد توسعا في فرض الضريبة على الشركات، إذ شملا وحدات القطاع العام التابعة للحكومة و الجمعيات التعاونية التي تستهدف الربح و هذا بخلاف ما ذهب إليه القانون العراقي الذي أتخذ مفهوما ضيقا للشركة والسبب في ذلك باعتقادنا هو مدى حاجة الدولة إلى الإيرادات المتمثلة بالضرائب فإذا ما كانت نفقات الدولة كبيرة فإنها بلا شك بحاجة إلى إيرادات كثيرة ومتنوعة أما إذا كانت للدولة مصادر إيرادات أخرى فإنها تقلل من وطأة الضرائب على الأشخاص لذلك نرى أن الدولة لديها مصادر إيرادات متنوعة (النفط أهمها) وعلى هذا الأساس أخذ بالمفهوم الضيق للشركة عكس ما سار عليه كل من القانونين المصري والسوري، أما القانون الأردني فقد أتخذ موقفا وسطا أكثر ميلا إلى القانون العراقي.

([1]) الشركات الخاضعة لضريبة الدخل هي:

1- شركات الأموال وتضم الشركة المساهمة وشركة التوصية بالأسهم والشركة ذات المسؤولية المحدودة إلى جانب بعض الشركات الخاضعة لقوانين أخرى كما في الشركات العاملة في مجال تلقي الأموال .
2- بنوك وشركات وحدات القطاع العام .
3- البنوك والشركات والمنشآت الأجنبية التي تعمل في مصر سواء أكانت أصلية لو كان مركزها الرئيس في الخارج أم كانت فروعا لهذه البنوك والشركات والمنشآت بالنسبة إلى الأرباح التي تحققها عند مباشرة نشاطها في مصر .
4- الهيئات العامة وغيرها من الأشخاص الاعتبارية العامة بالنسبة إلى ما تزاوله من نشاط خاضع للضريبة ويستثنى من ذلك جهاز مشروعات الخدمة الوطنية بوزارة الدفاع .

- لمزيد من التفصيل انظر: د. زين العابدين ناصر وآخرون (محاضرات في التشريع الضريبي المصري) 2000-2001، ص379 وما بعدها .أما القانون الجديد فقد ميز بين شركات الأموال وشركات الأشخاص وشركة الواقع والمشروع انظر: المادة (1) من القانون الجديد المرقم 91 لسنة 2005 .

بعد هذا العرض الموجز لمفهوم الشركة في قانون ضريبة الدخل فالسؤال الذي يطرح نفسه هنا أتفرض الضريبة على أرباح المساهمين في الشركة أم إنها تفرض على ارباح الشركة باعتبار أن لها شخصية معنوية مستقلة عن الأفراد المكونين لها (المساهمين) ؟

للإجابة عن هذا السؤال هناك نظريتان تحكم فرض الضريبة على الشركة هما[1]:

أولا: نظرية الدمج:

يرى أصحاب هذه النظرية عدم إمكانية الفصل بين الذمة المالية للمساهمين (بوصفها شخصية طبيعية) والذمة المالية للشركة (بوصفها شخصية معنوية)، وعليه فإن الضريبة تفرض باسم المساهمين على الأرباح التي تحققت لديهم ويستندون في ذلك إلى الحجج الآتية[2]:

1. إن الشركة ماهي إلا مجموعة من الأفراد الطبيعيين وبمجموع أرباحهم تتكون أرباح الشركة وفي حالة توزيع الأرباح تفرض الضريبة عليهم عند خضوعهم للضريبة.
2. إن القول بفرض ضريبتين إحداهما على أرباح الشركة والأخرى على أرباح المساهمين يؤدي إلى تحقق ازدواج ضريبي واقعي (اقتصادي)[3].

([1]) محمد علوم محمد (موقف المشرع الضريبي من الضريبة على الشركات)، رسالة ماجستير، كلية صدام للحقوق، 1998، ص10.

([2]) د. صادق محمد حسين الحسني (ضريبة الدخل)، ط3، مطبعة أوفسيت نديم، بغداد، 1978، ص120

([3]) مما يجب التنويه به إن الازدواج الضريبي القانوني يختلف عن الازدواج الضريبي الاقتصادي، إذ أن الازدواج الضريبي القانوني لايتحقق في حالة فرض الضريبة على أرباح الشركة وضريبة أخرى على مايوزع من أرباح تلك الشركة أي على المساهمين وذلك لاختلاف شخصية المساهمين عن الشخصية المعنوية للشركة (شخصية قانونية مستقلة) . أما في حالة الازدواج الضريبي الاقتصادي فإنه يتحقق كون المساهم هو الذي يتحمل عبء الضريبتين، ضريبة على أرباح الشركة قبل توزيعها وضريبة على أرباح المساهمين بعد توزيعها

- انظر: د. عادل فليح العلي (المالية العامة والتشريع المالي)، الدار الجامعية للطباعة والنشر والترجمة، الموصل، 2002، ص127 .

لكن لم يكتب لهذه النظرية النجاح في التشريعات الضريبية نتيجة لعدم وجاهة الحجج التي تستند اليها، إذ أنها تقوم بإنكار الشخصية المعنوية للشركة أي عدم اعترافها بوجود ذمة مالية مستقلة للشركة وهذا بدوره يخالف المنطق وما استقر عليه في القوانين المعاصرة، فضلا عن أن الازدواج الضريبي الذي تسعى هذه النظرية إلى تلافيه هو في الأساس غير موجود من الناحية القانونية لفقدان أحد شروطه ألا وهو وحدة المكلف[1]. ونظرا للانتقادات الموجهة إلى هذه النظرية تم العزوف عنها والأخذ بنظرية أكثر قبولا منها.

ثانيا: نظرية الفصل:

تقوم هذه النظرية على أساس تمتع الشركة بشخصية معنوية مستقلة بذاتها عن شخصية المساهمين، وبهذا المعنى يكون للشركة حق حيازة الأصول المادية وغير المادية وملزمة بسداد ديونها إزاء الغير ولهذا كله يجب أن تعامل الشركة بصورة مستقلة عن مساهميها[2] ويترتب على استقلال الضريبة على أرباح الشركات عن تلك المفروضة على دخل المساهمين هو مراعاة السماحات (الأعباء العائلية) للمساهم دون الشركة قياسا بسعة حجم وعاء الشركة بالنسبة إلى وعاء المساهم (الشخص الطبيعي) فضلا عن انها تجنب الوقوع في الازدواج الضريبي من الناحية القانونية أما من الناحية الاقتصادية فأن الازدواج يتحقق[3].

أما عن موقف التشريعات الضريبية أزاء النظريتين فيلاحظ أن المشرع الضريبي العراقي قد أخذ بنظرية الفصل وميز بين الشخص الطبيعي والشخص المعنوي[4]، إذ تعد الشركة شخصا معنويا مستقلا تفرض الضريبة على الأرباح التي تحققت نتيجة ممارسة أعمالها ولا تفرض ضريبة بأسم المساهمين وقد دعمت هذا

([1]) د. محمد وديع بدوي (دراسات في المالية)، مصدر سابق، ص229 .

([2]) Kath Nightingale " Taxation" , 4thed , ashford colour press Ltd, London, 2002 , pp 29-30 .

([3]) د. حسن محمد كمال ود.سعيد عبد المنعم (الضريبة على أرباح شركات الأموال)، بم، 1985، ص14.

([4]) الفقرات (4،5،6) من المادة (1) من القانون العراقي النافذ .

التوجه قرارات الهيئة العامة للضرائب، ففي قرار للجنة التدقيق الثالثة المـرقم (345) في 1981/8/25 نجدها قد ردت اعتراض المستأنفين المتمثل بأن شراء المساهم لـبعض موجـودات الشركة لا يشـكل ربحـا لهـا، لعدم إمكانية الفصل بين ذمة المساهم المالية وذمة الشركة على اعتبار أنهما شخص واحد، وقد اعتـبرت لجنـة التدقيق المذكورة هذا الافتراض غير وارد قانونا، ذلك لأن الارباح الناجمة عـن بيـع بعـض موجـودات الشركة، تخضع للضريبة على دخل الشركات وفقا للقانون سواء أكان البيع قد رسا على المساهم أم على غيره، ذلـك لأن الشركة شخص معنوي مستقل عن المساهمين فيها، كما أن ذمتها المالية مستقلة عن الذمم المالية للمسـاهمين فيها أيضا[1].

أما موقف القانون الأردني فهو الآخر أخذ بنظرية الفصل[2]. كما سار المشرع المصري عـلى ذات الـنهج الذي سار عليه كل من التشريعين العراقي والأردني[3] بأخذه بنظرية الفصل.

وقد أكد القضاء المصري هذا الاتجاه في الطعن رقم (220) سنة (35) في جلسة 1973/2/28 على تمتع الشركة بشخصية معنوية مستقلة عن الأشخاص المساهمين فيها، ومن مقتضى ذلك أن يكون لها وجـود قـانوني مستقل عن وجود الشركاء وجعل أموالها خاصة بها ومستقرة في ذمتها لافي ذمة المساهمين[4]. كما أخذ المشرع السوري بنظرية الفصل[5].

([1]) منشور في الكتاب السنوي الصادر عن القسم القانوني في الهيئـة العامـة للضرائب التابعـة لـوزارة الماليـة، 1985، الجـزء الثـاني، قرارات لجان التدقيق وديوان ضريبة العقار، ص46 .

([2]) الفقرتان (6،7) من المادة (2) من قانون ضريبة الدخل الأردني النافذ .

([3]) ما يدل على ذلك قانون ضريبة الدخل المصري المرقم (187) لسنة 1993 المعـدل فـرق بـين الضريـبة عـلى الأشـخاص الطبيعيـة وفرض الضريبة على شركات الأموال وكذلك الحال بالنسبة للقانون الجديد المرقم 91 لسنة 2005 .

([4]) مشار اليه في د. أحمد محمود حسني (قضاء النقض الضريبي) مصدر سابق، ص24 .

([5]) المادة (3) من قانون ضريبة الدخل السوري النافذ .

ومما تجدر الإشارة اليه أن معظم التشريعات الضريبية[1] في الدول المختلفة تميل إلى الأخذ بنظرية الفصل ونحن بدورنا نؤيد هذا الاتجاه للاعتبارات الآتية[2]:

1. إن فرض ضريبة مستقلة على دخل الشركات، يجعل منها أداة بيد الدولة لتوجيه سلوك الشركة وتنظيمه تنظيما ينسجم وأهدافها الاقتصادية والسياسية والاجتماعية. فإذا ما أرادت الدولة تشجيع الشركات على زيادة مدخراتها وتقليل توزيع الأرباح، فإنها تفرض ضريبة ذات سعر مرتفع على الأرباح الموزعة، وبالمقابل تخفض سعر الضريبة المفروضة على دخل الشركات أو تعفيها منها، أما إذا أرادت الدولة عكس ذلك، فإنها تفرض ضريبة ذات سعر مرتفع على أرباح الشركة غير الموزعة وتعفي الأرباح الموزعة من الخضوع للضريبة أو تخفض سعرها.
2. إن الضريبة على دخل الشركات تحقق للدولة جزءا مهما من مواردها المالية المتأتية من الضرائب، ذلك أن الشركات غالبا ما تضطلع بمشاريع من الضخامة ماتدر أرباحا طائلة يتسع معها الوعاء الضريبي الذي تفرض عليه الضريبة دون مراعاة لأية اعتبارات شخصية (السماحات)، فضلا عن أن الشركة في الغالب تكون ذات قدرة أكبر من قدرة الأفراد على دفع مبلغ الضريبة، وهذا بدوره يجنب الإدارة الضريبية الكثير من المعوقات وهي تجني الحصيلة الضريبية[3].
3. إن فرض الضريبة على أرباح الشركات توفر المرونة للنظام الضريبي في القطر فإذا أراد المشرع أحداث تغيرات بخصوص أرباح الشركات دون

---

[1] كالتشريع الانكليزي الذي عامل الشركة على أنها شخص مستقل عن شخصية المساهمين لها باعتبارها مكلفة قائمة بذاتها وقد أيد القضاء الانكليزي هذا الرأي في قضية " I . R. C. V. BLOTT " في سنة 1921 أقر القضاء الانكليزي مبدأ يقضي باعتبار الشركة شخصا قانونيا مستقلا بموجب القانون عن المساهمين وتعامل ضريبيا بكونها شخصا أصيلا لا بكونها ممثلة عن المساهمين، مشار اليه في:

Barry Binson-Revnue Law-Firsted, London, Sweet and MAOCWALL,1967 , P13 , P166 .

[2] محمد علوم محمد، مصدر سابق، ص ص 11-12 .

[3] د. حسن محمد كمال ود. سعيد عبد المنعم (الضريبة على أرباح شركات الأموال) مصدر سابق، ص9.

دخول الأفراد فيكون ذلك من السهولة دون أن يتعرض النظام الضريبي كله للتعديل أي تعديل جزئي لا كلي أو شامل.

4. إن هذه الضريبة تنال حتما من أرباح الشركات حتى وأن لم تقم بتوزيعها، إذ أن غياب هذه الضريبة يفسح المجال للشركة للإفلات من الخضوع للضريبة، إذ ما عليها سوى أن تحتفظ بأرباحها في يدها وهذا يؤدي إلى زيادة قيمة أسهم الشركة الأسمية[1].
5. إن العدالة الضريبية تقضي أن تسهم الشركة بكونها شخصا اعتباريا مستقلا في تحمل جزء مناسب من الأعباء الضريبية، شأنها في ذلك شأن الأشخاص الطبيعيين، وذلك تطبيقا لمبدأ عمومية الضريبة الذي يعد ركنا من أركان العدالة الضريبية[2].

الفرع الثاني: شركات الأموال في قانون ضريبة الدخل[3]

تقوم هذه الشركات على الاعتبارات المالية وطبيعة العمل لا على الاعتبارات الشخصية، وتسمى أيضا بشركات الأسهم أما الشركاء فيطلق عليهم المساهمون ولا يسألون عن ديون الشركة إلا في حدود قيم أسهمهم[4].

([1]) د. عبد الله الشيخ محمود الطاهر (مقدمة في اقتصاديات المالية العامة)، المملكة العربية السعودية، جامعة الملك سعود، 1988، ص272 .

([2]) د. حسن محمد كمال ود. سعيد عبد المنعم (الضريبة على أرباح شركات الأموال)، مصدر سابق ص ص9-10 .

([3]) ظهرت هذه الشركات مع قيام الثورة الصناعية بعد أن فشلت الشركة العادية (شركة العائلة) أو شركات الأشخاص في تلبية الاحتياجات التمويلية المستمرة للمشاريع الكبيرة، فقد خلقت الثورة الصناعية طلبا متزايدا بالنسبة إلى الأموال اللازمة كرأس مال من أجل بناء المصانع وشراء المعدات والآلات وكنتيجة لذلك ظهرت الشركات على أساس أصحاب رؤوس الأموال الكبيرة بالاعتماد في تمويلها وتطورت هذه الشركات بتطور الصناعات ودخلت في مجالات الاستثمار كافة حتى أصبحت قادرة على تخطي الحدود السياسية كالشركات متعددة الجنسيات .

- انظر: د. أسامة الحارس و أ. فوز الدين أبو جاموس (محاسبة الشركات)،ط1، مطبعة الحامد، عمان، 2004، ص16 .

([4]) د. مصطفى كمال طه (القانون التجاري اللبناني)، ط2، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، بيروت، 1975، ص289 وما بعدها .

وتمتاز هذه الشركات بالخصائص الآتية[1]:

1. إنها شركات تقوم على الاعتبارات المالية لا الشخصية.
2. إنها شركات تتميز بثباتها وطول عمرها لأن لها شخصية معنوية مستقلة عن الأفراد الذين يساهمون في تكوينها، لذا فأن موت أحد المساهمين فيها لا يؤثر في كيانها واستمرار نشاطها[2].
3. المسؤولية فيها محدودة بالنسبة إلى المساهمين عن ديون الشركة إلا بمقدار القيمة الاسمية للأسهم التي تم الاكتتاب بها.

وقد تباينت التشريعات الضريبية حول تحديد شركات الأموال الخاضعة للضريبة منها قد جاء بشكل محدد ومنها ماجاء بشكل واسع وهذا ما سوف نبحثه من خلال دراستنا لأنواع شركات الأموال في التشريع العراقي والتشريعات المقارنة وكالآتي:

أولا: شركات الأموال في التشريع العراقي:

لدى الرجوع إلى قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ يلاحظ أنه تناول شركات الأموال من خلال تناوله تعريف الشركة بأنها (الشركة المساهمة أو ذات المسؤولية المحدودة المؤسسة في العراق أو في خارجه وتتعاطى الأعمال التجارية أو لها دائرة أو محل عمل أو مراقبة في العراق)[3].

يتضح من خلال النص أن المشرع العراقي حدد أنواع شركات الأموال بالنوعين الآتيين:

([1]) د. أحمد ابراهيم البسام (الشركات التجارية في القانون العراقي)، ط2، مطبعة العاني، 1967، ص14.

([2]) بخلاف شركة الاشخاص التي تنتهي حتما وبحكم القانون بموت أحد الشركاء ولا يحل ورثته فيها إلا إذا حصل اتفاق بين الشركاء أنفسهم . حكم محكمة النقض المصرية - طعن رقم 1937 لسنة 53ق . جلسة 1991/3/11 . مشار اليه في: حسن الفكهاني (الموسوعة الذهبية للقواعد القانونية التي قررتها محكمة النقض المصرية)، ملحق رقم (11)، الدار العربية للموسوعات، القاهرة، بت، ص ص 374-375 .

([3]) الفقرة (6) من المادة (1) من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ .

1- الشركة المساهمة (الخاصة أو المختلطة):

ذكرنا سابقا أن قانون ضريبة الدخل حدد الشركة المساهمة ولم يعرفها الأمر الذي يتطلب الرجوع إلى القواعد العامة أي إلى قانون الشركات الذي عرف الشركة المساهمة (الخاصة أو المختلطة) بأنها (شركة تتألف من عدد من الأشخاص لايقل عن خمسة يكتب فيها المساهمون بأسهم في اكتتاب عام ويكونون مسؤولين عن ديون الشركة بمقدار القيمة الأسمية للأسهم التي اكتتبوا بها)[1].

من خلال تعريف الشركة يلاحظ أنها تمتاز بالخصائص الآتية[2]:

أ- لايقل عدد الأعضاء فيها عن خمسة (الحد الأدنى).

ب- يقسم رأس مالها إلى أسهم أو سندات قابلة للتداول وعموما فإن قانون الشركات النافذ قد أدخل ضمن مفهوم هذه الشركة كل نشاط مصرفي أو نشاط يتناول أعمال التأمين أو إعادة التأمين والاستثمار المالي[3]. كما وتكون الشركة مختلطة إذا ساهم القطاع العام بتأسيسها وبنسبة لا تقل عن 25% من رأسمال الشركة[4].

ومن الناحية الضريبية فإن قانون ضريبة الدخل العراقي قد عامل هذه الشركة بوصفها شخصا قائما بذاته فيفرض ضريبة دخل باسم الشركة لتصيب وعاء ضريبيا واحدا يتمثل بالأرباح المتحققة لها.

أي أن المشرع الضريبي العراقي قد أعترف بالشخصية المعنوية للشركة المساهمة مسايرا بذلك قانون الشركات. ومما تجدر الإشارة إليه أن الشخصية المعنوية

---

(1) الفقرة (أولا) من المادة (6) من قانون الشركات المرقم (21) لسنة 1997 المعدل .

(2) انظر في ذلك: د. مصطفى كمال طه (شركات الأموال)، مؤسسة الثقافة الجامعية، الاسكندرية، 1982، ص 17؛ د. سميحة القليوبي (الشركات التجارية)، دار النهضة العربية، القاهرة، 1984، ص ص 256-257؛ د. محمد زهدي المجني (محاسبة الشركات)، ج1، ط1، بم، 1971،ص17 .

(3) الفقرة (ثانيا) من المادة (10) من قانون الشركات العراقي المرقم (21) لسنة 1997 المعدل .

(4) الفقرة (أولا) من المادة (7) من القانون نفسه .

للشركة قد تتأثر بتغيرها من حالة إلى حالة أخرى ولكن هذا التغير لا يؤثر في التعامـل الضريـبي مـع الشركات كما في حالة ائتلاف الشركات امـا في حالـة انـدماج الشركات فـان التعامـل الضريـبي يختلـف لخلـق شخصية معنوية جديدة[1].

2- الشركة المحدودة (الخاصة أو المختلطة):

عرفت هذه الشركة بأنها (شركة تتألف من عـدد مـن الأشـخاص لا يقـل عـن شخصـين ولا يزيـد عـن خمسة وعشرين يكتبون فيها بأسهم ويكونون مسؤولين عن ديون الشركة بمقدار القيمة الاسمية للأسهم التـي اكتتبوا بها)[2].

يتضح من خلال التعريف بأنها تمتاز بالخصائص الآتية:

أ- إن عدد الشركاء فيها لايقل عن اثنين كحد أدنى ولا يزيد على (25) كحد أعلى[3].

([1]) ائتلاف الشركة: وهي حالة اتفاق شركتين أو أكثر على تكوين ائـتلاف بيـنهما لتنفيـذ مشروع اسـتثماري معـين، وهـذا الائـتلاف لايؤدي إلى فناء الشخصية المعنوية وأن الاتفاق هو الذي ينظم عملية توزيع الأرباح المتحققة عن المشروع كما وأن الائتلاف لايخلق شخصية معنوية مستقلة لذلك فإن التعامل الضريبي شانه شأن شركة التضامن أو شركة التوصية البسيطة .

أنظر: جهاد سعيد حضاونة (مطرح الضريبة على الدخل في التشريع الضريبي الأردني) رسـالة ماجسـتير مقدمـة إلى كليـة الحقـوق، الجامعة الأردنية، منشورة في كتاب نقابة المحامين، مطبعة التوفيق، عمان، 1995، ص ص 123-124 .

أما اندماج الشركات:- فهو ضم شركتين أو أكثر قائمتين من قبل أما بإندماج إحداهما بالأخرى أو بتأليف شركة جديـدة تنـدمج فيهـا الشركات القائمة . أنظر: د. مصطفى كمال طه (القانون التجـاري اللبنـاني) مصـدر سـابق، ص510 ولم يعـالج قـانون ضريبـة الدخل هذه الحالة إلا أن

الاجتهادات القضائية تناولت هذه الحالة في قرار محكمة التمييز الأردنية رقم 88/415/ الصادر بتاريخ 1988/8/23 الذي جاء فيـه (ان ما ينتج عن اندماج الشركات هـو انقضـاء الشخصـية المعنويـة للشركات المندمجـة ونشـوء شركـة جديـدة تحـل محـل الشركات المندمجة وتعتبر خلفـا لهـا في جميـع الحقـوق والالتزامـات، ويعتـبر تـاريخ انقضـاء الشخصـية المعنويـة للشركات المندمجة هو التاريخ الذي يصبح فيه للشركة الخلق الشخصية المعنوية وهو تاريخ التسجيل ...)

مشار اليه في جهاد سعيد خصاونة (مطرح الضريبة على الدخل في التشريع الضريبي الأردني) مصدر سابق، ص125 .

([2]) الفقرة (ثانيا) من المادة (6) من قانون الشركات النافذ .

([3]) بخلاف الشركة المساهمة التي حددت الحـد الأدنى ولم تحـدد الحـد الأعـلى . ويفسر الفقـه ذلـك بأنـه للحفـاظ عـلى الاعتبـار الشخصي وتحجيم هذه الشركات بالشركات المتوسطة أو الصغيرة .

انظر: د. مصطفى كمال طه (شركات الموال)، مصدر سابق، ص251 .

ب- يحظر في هذه الشركة الاكتتاب بأسهمهما أو إصدار أية أوراق قابلة للتداول بالطرق التجارية لمنع الغير من المضاربة على أسهمها حماية لمركزها وضمانها، إلا أن هذا لا يمنع الشريك من التصرف في أسهمه على وفق شروط معينة (البيع بمقتضى محرر رسمي أو مصدق على التوقيعات فيه)، ويكون للشركاء الآخرين حق الأفضلية في استرداد هذه الأسهم بذات الشروط[1] يتضح من كل ما تقدم أن المشرع العراقي قد عد الشركة المحدودة من قبيل شركات الأموال وفرض عليها سعرا ضريبيا يختلف عن الشركة المساهمة[2].

3- الشركات الأجنبية:

وهي الشركات المساهمة أو ذات المسؤولية المحدودة المؤسسة خارج العراق وتتعاطى الأعمال التجارية أو لها دائرة أو محل عمل أو مراقبة في العراق سواء أكانت عربية أم أجنبية[3] على أن لا تكون معفية من الضريبة[4].

([1]) د. سميحة القليوبي (الشركات التجارية) مصدر سابق، ص206 .

([2]) إذ فرض القانون سعرا تصاعديا على أرباح الشركة المحدودة تبدأ بسعر 15% وتنتهي بسعر 35% بينما فرض سعرا نسبيا على أرباح الشركة المساهمة الخاصة والمختلطة وبنسبة قدرها 25% .

- انظر: البندين(ج، د) من الفقرة (1) من المادة (13) من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ . ولكن بصدور الأمر رقم 49 الصادر عن مايسمى بسلطة الائتلاف المؤقتة بتاريخ 2004/2/9 ساوى بين الشركة المحدودة والشركة المساهمة إذ فرض سعرا نسبيا قدره 15% .
- انظر: الفقرات (ج، د، هـ) من المادة (1) من القسم (3) من الأمر نفسه .

([3]) الفقرة (6) من المادة (1) من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ .

([4]) انظر: المادة (7) من القانون نفسه .

ثانيا: شركات الأموال في التشريعات الضريبية المقارنة:

1- شركات الأموال في التشريع الأردني:

عرف قانون ضريبة الدخل الأردني الشركة بأنها (الشركة المساهمة العامة أو الخصوصية والشركة العادية غير المقيمة ولا تشمل الشركة العادية المقيمة وتعتبر الجمعية التعاونية في عملها الذي يستهدف الربح شركة مساهمة عامة)[1].

من خلال النص واستنادا إلى الفقرة (هـ) من المادة (17) من القانون النافذ تم تحديد الشركات الخاضعة لضريبة الدخل وهي كالآتي:

أ- الشركة المساهمة العامة وتعتبر الجمعية التعاونية في عملها الذي يستهدف الربح شركة مساهمة عامة.

ب- الشركة ذات المسؤولية المحدودة.

ج- شركة التوصية بالأسهم الأردنية باستثناء حصص الشركاء المتضامنين.

د- شركة التوصية البسيطة الأردنية باستثناء حصص الشركاء المتضامنين.

ه- الشركة الأجنبية أو فرعها مهما كان نوعها مقيمة كانت أم غير مقيمة.

يتضح مما تقدم أن المشرع الأردني حدد شركات الأموال المحدودة فضلا عن شركات أخرى لم يتناولها المشرع العراقي كشركة التوصية بالأسهم وشركة التوصية البسيطة. لذا سوف نوضح هذه الشركات فقط دون الإشارة إلى الشركات المساهمة وذات المسؤولية المحدودة لأنها تأخذ نفس الحكم في معظم التشريعات الضريبية.

شركة التوصية بالأسهم:

وهي تلك الشركة التي تتألف من فئتين من الشركاء[2].

- **الشركاء المتضامنون:** الذين تكون شخصيتهم محل اعتبار كحال الشركاء في شركات التضامن ولا يقل عددهم عن اثنين ويسألون عن ديون الشركة والتزاماتها مسؤولية شخصية تضامنية لأنهم يمتلكون فيها حصصا غير قابلة للتداول

([1]) الفقرة (7) من المادة (2) من قانون ضريبة الدخل الأردني النافذ .

([2]) المادة (77) من قانون الشركات الأردني المرقم (22) لسنة 1997 المعدل .

- **الشركاء المساهمون:** الذين يساهمون في الشركة بأسهم قابلة للتداول ويخضعون لأحكام شركات الأموال فيسأل كل منهم بمقدار مساهمته عن ديون الشركة والتزاماتها ولايقل عددهم عن ثلاثة ومن الناحية الضريبية فقد ميز المشرع الضريبي الأردني بين هاتين الفئتين إذ تعامل مع الفئة الأولى معاملة شركات الأشخاص (الشخص الطبيعي) وتعامل مع الفئة الثانية معاملة شركات الأموال.

شركة التوصية البسيطة:

وهي تلك الشركة التي تتألف من فئتين من الشركاء[1] هم (الشركاء المتضامنون والشركاء الموصون) وتشبه في تكوينها شركة التوصية بالأسهم إلا أنها تلحق بشركات الأشخاص وتخضع لذات المعاملة الضريبية التي تخضع لها شركة التوصية بالأسهم، وقد اعتبرها قانون ضريبة الدخل الأردني شركة أموال فيما يتعلق بحصص الشركاء الموصين[2].

ومما تجدر الإشارة اليه أن القانون الأردني قد أدخل ضمن مفهوم الشركة المساهمة العامة الشركات القابضة وشركات الاستثمار المشترك والشركة المعفاة. لكن الشركتين الأخيرتين لا تخضعان لضريبة الدخل لأنهما تتمتعان بالإعفاء المطلق[3]، أما الشركة القابضة[4] فهي تلحق بالقانون الخاص وتضم شركات الامتياز والبنوك والشركات المالية وشركات التأمين وتخضع لضريبة الدخل بنسب معينة يحددها القانون الضريبي. كما وأخضع القانون الأردني الشركات الأجنبية وفروعها لضريبة الدخل فلم يميز بين شركات الأموال وشركات الأشخاص وفيما إذا كانت مقيمة أو غير مقيمة.

([1]) المادة (41) من قانون الشركات الأردني المرقم (22) لسنة 1997 المعدل .

([2]) انظر في ذلك: د. رامي مجدي السمان و بسام محمد أبو عباس (دليل ضريبة الدخل)، ط1، رامي مجدي السمان وشركاؤه، عمان، 1996، ص20؛ عبد الحليم كراجة و هيثم العبادي (المحاسبة الضريبية)، ط1، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2000، ص176 .

([3]) البند (12) الفقرة(ب) المادة(7) من قانون ضريبة الدخل الأردني النافذ .

([4]) المادة (204) من قانون الشركات الأردني النافذ .

2- شركات الأموال في التشريع المصري:

لقد حدد المشرع الضريبي المصري في المادة (111) من القانون رقم 157 لسنة 1981 المعدل بالقانون رقم 187 لسنة 1993 نطاق سريان الضريبة على أرباح شركات الأموال إذ نصت هذه المادة على أن تفرض ضريبة سنوية على صافي الأرباح الكلية لشركات الأموال المستقلة في مصر- أيا كان الغرض منها بما في ذلك الأرباح الناتجة عن مباشرة نشاط في الخارج مالم يكن متخذا شكل منشأة مستقلة وقد أوضح المشرع في المادة (11) المذكورة آنفا. الجهات التي تخضع ايراداتها للضريبة وهي كالآتي:

أ- شركات المساهمة وشركات التوصية بالأسهم والشركات ذات المسؤولية المحدودة الخاضعة لأحكام القانون رقم 159 لسنة 1981 أو الخاضعة لأية قوانين أخرى وغيرها من الأشخاص الاعتبارية الاخرى،فيما عدا الخاضعين لأحكام الكتاب الأول من هذا القانون.

ب- بنوك وشركات ووحدات القطاع العام.

ج- البنوك والشركات والمنشآت الأجنبية التي تعمل في مصر سواء أكانت أصلية لو كان مركزها الرئيسي في الخارج، أم كانت فروعا لهذه البنوك والشركات والمنشآت بالنسبة إلى الأرباح التي تحققها عند مباشرة نشاطها في مصر.

د- الهيئات العامة وغيرها من الأشخاص الاعتبارية العامة بالنسبة إلى ما تزاوله من نشاط خاضع للضريبة ويستثنى من ذلك جهاز مشروعات الخدمة الوطنية بوزارة الدفاع.

ويلاحظ، أن المشرع الضريبي المصري قد حدد شركات الأموال بالشركات المساهمة وشركات التوصية بالأسهم والشركات ذات المسؤولية المحدودة. وقد أضاف المشرع الضريبي المصري إلى نطاق الخضوع للضريبة على أرباح شركات الأموال الشركات التي تخضع لأية قوانين اخرى غير القانون رقم 159 لسنة 1981 كالشركات الخاضعة لقانون الاستثمار أو الخاضعة لقانون الشركات العاملة في مجال

تلقي الأموال أو شركات قطاع الأعمال العام وغيرها من الأشخاص المعنوية الاخرى[1].أما القانون الجديد فقد نص في الفقرة (6) من المادة (1) على شركات الأموال بأنها (شركات المساهمة وشركات التوصية بالأسهم والشركات ذات المسؤولية المحدودة).

3- شركات الأموال في التشريع الضريبي السوري:

لقد حدد المشرع السوري شركات الأموال الخاضعة للضريبة وهي كما يأتي[2]:

أ- مؤسسات القطاع العام وشركاته ومنشآته على اختلاف أنواعها.

ب- المؤسسات المالية بما فيها المصارف وأعمال الصرافة وشركات التأمين وإعادة التأمين ومؤسسات التوفير.

ج- الشركات المساهمة والشركات ذات المسؤولية المحدودة مهما يكن نوعها وغايتها.

د- المؤسسات التجارية والصناعية التابعة لمنشآت خارج الجمهورية العربية السورية والمنشآت التجارية والصناعية التي تنتسب اليها مؤسسات كائنة خارج الجمهورية العربية السورية.

يتضح من خلال كل ما تقدم لنا أن التشريعات الضريبية قد تباينت في تحديد أرباح شركات الأموال الخاضعة لضريبة الدخل إذ يلاحظ أن هناك من التشريعات الضريبية (الأردني، المصري، السوري) قد توسعت في مفهوم شركات الأموال ففي التشريع الأردني أخضع أرباح الجمعيات التعاونية عن ممارسة أعمالها التي تستهدف الربح، في حين أضاف المشرع المصري إلى هذه الشركات المؤسسات العامة (شركات القطاع العام) أما المشرع السوري فهو الآخر لا يختلف عن التشريعين الأردني والمصري بخلاف ما ذهب اليه المشرع العراقي الذي اتخذ موقفا ضيقا من

(1) د. محمد عبد السلام عمر (التشريع الضريبي) مصدر سابق، ص396 .

(2) الفقرات (1،2،3،4) من المادة (2) من قانون ضريبة الدخل السوري النافذ .

مفهوم شركات الأموال ولم يخرج عن القواعد المقررة في قانون الشركات وذهب إلى أبعد من ذلك بإعفائه دخل الجمعيات التعاونية من ضريبة الدخل[1].

وهذا الاتجاه الذي سارت عليه التشريعات الضريبية المقارنة لايختلف كثيرا عن التشريعات الضريبية للدول المختلفة كالتشريع الفرنسي والبريطاني[2].

الفرع الثالث: شركات الأشخاص في قانون ضريبة الدخل

تعتبر شركات الأشخاص نوعا من أنواع الشركات التي لايعترف بها القانون أي عدم تمتعها بالشخصية المعنوية، فعاملها معاملة الأفراد من حيث سعر الضريبة والسماحات، لذلك فإنها تختلف عن شركات الأموال التي تتمتع بالشخصية المعنوية المستقلة.

لذا فإن معظم التشريعات الضريبية تحاول أن تميز بينهما. وعليه فالسؤال الذي يطرح نفسه لماذا لا تطبق على شركات الأشخاص نفس الأحكام التي تطبق على شركات الأموال وهذا بدوره يؤدي إلى تحقيق العدالة الضريبية ؟ أو بمعنى آخر لماذا لاتتمتع شركات الأشخاص بالشخصية المعنوية المستقلة؟

---

(1) الفقرة (12) من المادة(7) من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ .

(2) يلاحظ أن التشريع الفرنسي أخضع للضريبة الشركات المساهمة والشركات ذات المسؤولية المحدودة وشركات التوصية بالأسهم فضلا عن الشركات القابضة التي هي في الأساس شركة مساهمة عامة تقوم بالسيطرة على أكثر من شركة من خلال تملكها للأكثرية المطلقة من أسهم تلك الشركات .انظر:

-Gaudemet , p.m., Finances publigues , Empruntet Iimpot paris Editions montchestien, 1975 , p 464

وفي تعريف الشركة القابضة انظر:

- رامي مجدي السمان وبسام محمود أبو العباس (دليل ضريبة الدخل)، مصدر سابق، ص22 .

أما المشرع الانكليزي: فقد قسم شركات الأموال إلى شركات مؤسسة بمرسوم ملكي وشركات مؤسسة من قبل البرلمان والشركات المسجلة (المحدودة أو غير محدودة) . لمزيد من التفصيل انظر:

- قيصر يحيى جعفر الربيعي (إقليمية الضريبة على دخل الشركات في القانون العراقي/ دراسة مقارنة)، رسالة ماجستير مقدمة إلى كلية القانون، جامعة بغداد، 2000، ص38 وما بعدها .

للإجابة عن هذا السؤال يلاحظ أن معظم التشريعات الضريبية لجأت إلى التمييز بين شركات الأموال وشركات الأشخاص واعترافها بالشخصية المعنوية للأولى دون الثانية وذلك للاعتبارات الآتية[1]:

1. تعتبر المشاركات وسيلة ضعيفة لتجميع رؤوس الأموال ومحاولة استثمارها في مشاريع مختلفة، لذلك فان رأس مالها لايتجزأ إلى أجزاء صغيرة كما هو الحال في شركات الأموال وبخاصة الشركة المساهمة مما يصعب سدادها إلا من قبل الأشخاص ذوي الدخول المرتفعة.
2. تتميز المشاركات بقصر عمرها، ذلك لأن حياتها مهددة بالانتهاء متى ما توفي أحد الشركاء أو أشهر إفلاسه أو حجز عليه[2]، لا بل أن بعض شركات الأشخاص لا تتمتع بوجود قانوني مستقل عن الشركاء - كما في شركات المحاصة - بخلاف ما هو عليه في شركات الأموال التي تتميز بثباتها وطول عمرها، ذلك لأن لها شخصية مستقلة عن الأشخاص المساهمين في تكوينها من جهة، ولأنها لا تتأثر بوفاة أي من المساهمين أو إفلاسه أو الحجز عليه من جهة أخرى.
3. نظرا لكون مسؤولية الشركاء في شركات الأشخاص مطلقة وشخصية سواء أكانت أموالهم موجودة داخل الشركة أم خارجها فإنها تكون ضامنة عند فشلها, وهذا ما يدفع الأفراد إلى تجنب الخسارة والعزوف عن توظيف أموالهم فيها بعكس مسؤولية المساهمين في شركات الأموال التي تكون محدودة بحدود المساهمة في رأس مال الشركة.

---

(1) انظر: د.عوض فاضل الدليمي (خصائص الضريبة على دخل الشركات في قانون ضريبة الدخل العراقي المرقم 113 لسنة 1982) مجلة جامعة صدام للحقوق، المجلد الثالث، العدد الثالث، 1999، ص45؛ قيصر جعفر الربيعي (إقليمية الضريبة على دخل الشركات) مصدر سابق،ص15 .

(2) المادة (70) من قانون الشركات العراقي المرقم (21) لسنة 1997 المعدل .

وقد تباينت التشريعات الضريبية حول تحديد شركات الأشخاص، الأمر الذي يتطلب الوقوف على شركات الأشخاص في التشريع الضريبي العراقي والتشريعات الضريبية المقارنة وكالآتي:

أولا: شركات الأشخاص في التشريع الضريبي العراقي:

لقد أنفرد المشرع الضريبي العراقي بتسمية هذا النوع من الشركات بالمشاركات وذلك لتمييزها من شركات الأموال. إذ نصت الفقرة (7) من المادة (1) من قانون ضريبة الدخل العراقي على أن (المشاركة هي الشركات الأخرى غير ماذكر في الفقرة (6) كشركات التضامن والتوصية) من خلال النص يتضح بأن المشرع العراقي لم يعرف المشاركة تعريفا دقيقا، وإنما حدد أنواع للمشاركة على سبيل المثال لا الحصر كشركات التضامن والتوصية لذلك حاول جانب من الفقه تعريف المشاركة بأنها (الشركات التجارية المدنية من تضامن وتوصية ومضاربة وأعمال ومشروع فردي)[1].

وعموما فإن مفهوم المشاركة لا يتوقف عند شركات التضامن والتوصية وإنما يشمل جميع أعمال المضاربة والأعمال والمشاريع الفردية التي لا تتمتع بالشخصية المعنوية والتي لا تدخل ضمن مفهوم الشركة (كما في الشركات المساهمة والشركات ذات المسؤولية المحدودة وفرع الشركات الأجنبية).

لذلك لابد من توضيح بعض أنواع المشاركات في قانون ضريبة الدخل العراقي وهي كالآتي:

1- شركة التضامن:

عرفت الشركة التضامنية بانها (شركة تتألف من عدد من الأشخاص الطبيعيين لايقل عن شخصين ولا يزيد عن عشرة أشخاص يكون لكل منهم حصته فيها ويكونون

([1]) د. خالد الصواف ود. مدحت عباس أمين (تقدير الضريبة في قانون ضريبة الدخل العراقي المرقم 113 لسنة 1982 والمصري رقم 157 لسنة 1981) مجلة القضاء، نقابة المحامين، العددان (1،2) السنة (43)، العراق، 1988، ص144 .

مسؤولين على وجه التضامن مسؤولية شخصية وغير محدودة عن جميع التزامات الشركة)[1].

تبرز من خلال التعريف أهم خصائص الشركة وهي[2]:

أ- أن الحد الأدنى لعدد الشركاء فيها اثنان أما الحد الأعلى فهو عشرة.

ب- لا يجوز لأي من الشركاء نقل حصته أو أن يتصرف بها دون موافقة بقية الشركاء.

ج- المسؤولية تضامنية عن جميع التزامات الشركة وديونها.

2- الشركة البسيطة:

عرفت بأنها (الشركة التي تتكون من عدد من الشركاء لا يقل عن اثنين ولا يزيد عن خمسة يقدمون حصصا في رأس المال أو يقدم واحد منهم أو أكثر عملا والآخرون مالا)[3]

ومن خلال التعريف يمكن إجمال خصائصها بالآتي[4]:

أ- عدد الشركاء فيها لا يقل عن اثنين ولا يزيد عن خمسة

ب- رأس المال قد يتكون من المال وحده، أو من المال والعمل معا.

ج- إذا توفي أحد الشركاء أو اعسر لا تنحل الشركة بل يعدل عقدها إلى صيغة جديدة وإذا كان المتبقي من الشركاء واحدا تتحول تلقائيا إلى مشروع فردي[5].

([1]) الفقرة (3) من المادة (6) من قانون الشركات العراقي النافذ.

([2]) د. مصطفى كمال طه (القانون التجاري) مصدر سابق، ص 189 .

([3]) المادة (181) من قانون الشركات العراقي النافذ .

([4]) أستاذنا كامل عبد الحسين البلداوي (الشركات التجارية في القانون العراقي) مديرية دار الكتب للطباعة والنشر الموصل، 1990، ص ص 104-105 .

([5]) المشروع الفردي: شركة تتألف من شخص طبيعي واحد يكون مالكا للحصة الواحدة فيها ومسؤولا مسؤولية شخصية وغير محدودة عن جميع التزامات الشركة

- انظر: الفقرة (4) من المادة(6) من قانون الشركات العراقي النافذ وينتقد جانب من الفقه كالفقيه السويسري (Carry) هذا النوع من الشركات إذ يؤكد أن الشركة لا يمكن لها أن تقوم بأقل من

ومما تجدر الإشارة اليه أن قانون الشركات التجارية المرقم (36) لسنة 1983 العراقي المعدل قد الغى شركات التوصية بنوعيها البسيطة وبالأسهم.

وعلى أية حال فقد ألزم القانون تقدير دخل الشركة جملة ثم يتم بعد ذلك تقسيمه على الشركاء حسب حصة كل منهم بموجب عقد المشاركة المثبت بالوثائق والسجلات القانونية أو المستندات التي تقتنع بها السلطة المالية[1]، ثم بعد ذلك يتم تحديد مقدار الضريبة المستحقة على كل شريك بعد أن يضاف إلى دخله من المشاركة ما ينجم له من دخول أخرى ويمنح الشريك السماح القانوني الذي يستحقه إذا كان مقيما في العراق وبعكسه لا يمنح سماحا. أما في حالة عدم قناعة السلطة المالية من صحة قيام المشاركة أو تبين لها أن السبب في تكوين المشاركة هو التهرب من الضريبة أو تقليلها أو تبين لها أن المشاركة صورية لا حقيقية، بسبب عدم مساهمة كل شريك بجزء مناسب من رأس مال الشركة فضلا عن عدم مشاركة الشركاء الآخرين بالإدارة فإنه يتم في هذه الحالة فرض الضريبة على الشريك الذي تعتقد أن دخل المشاركة يخصه

شخصين، إذ لا يمكن أن نتصور بأن يكون الشخص شريك نفسه فضلا عن أنه يخالف مبدأ عدم تجزئة الذمة المالية للشخص الواحد ونحن بدورنا نؤيد هذا الاتجاه للأسباب الواردة أعلاه فضلا عن أن تعريف الشركة بأنها (عقد بين شخصين أو أكثر) لذلك لا يمكن تصور شركة من شخص واحد لمزيد من التفصيل انظر:-

- د. منير محمود الوتري (الوجيز لشرح قانون الشركات رقم 36 لسنة 1983)، مطبعة الجاحظ، 1993، ص29؛ د. أكرم ياملكي (الاتجاهات الجديدة في تنظيم الشركات في العراق) بحث منشور في مجلة العلوم القانونية والسياسية، العدد الخاص باليوبيل الماسي كلية القانون والسياسة 1984، ص161 .

ومما يجب التنويه به بعض التشريعات أخذت المشروع الفردي وأطلقت على تسميته (الشركة ذات الشخص الواحد) بخلاف بعض التشريعات الأخرى التي لم تأخذ به كالتشريع الفرنسي وقانون الشركات العراقي القديم . لمزيد من التفصيل انظر:-

- د. طالب حسين موسى (ملاحظات في قانون الشركات رقم (36) لسنة 1983) مجلة القضاء، نقابة المحامين، الأعداد (1،2،3،4)، مطبعة الشعب، بغداد، 1983، ص72 .

([1]) الفقرة (1) من المادة (26) من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ .

دون غيره[1]. ولا يجوز أن يبنى قرار السلطة المالية بفرض الضريبة على شخص واحد دون غيره على أساس الشيء المجرد وإنما يجب أن يبنى قرارها على وقائع مادية[2]، تستند إليها قناعتها بأن قيام المشاركة هو لغرض التخلص من الضريبة أو تقليلها، إذ أن تجزئة مبلغ الربح وتوزيعه على اثنين فأكثر يعني أن كلا من الشركاء ينال السماح القانوني فضلا عن تجنب التصاعد في سعر الضريبة أما إذا لم يثبت ذلك فليس للسلطة المالية تقدير الشريك الأول بكل الربح وقد دعم القضاء العراقي هذا الاتجاه في الكثير من قراراته منها قرار محكمة التمييز في القضية المرقمة 1944/80 في 1944/2/27 والتي جاء فيها (ان المكلف قد قدر بمبلغ 1800 دينار بصورة إدارية فاعترض على التقدير فاستأنف لدى لجنة التدقيق العامة والتي قررت تأييد التقدير الجاري فميز قرار اللجنة مدعيا أن ورق السكاير الذي تاجر به تابع إلى نظام خاص ومسجل لدى السلطة الرسمية وأرباحه معلومة وثابتة، ثم أن له شركاء وهم أولاده، بموجب عقد تحريري وإجازة غرفة تجارة بغداد فكان يجب إجراء تقديره وكل فرد من أرباب المشاركة وليس وحده باسم المشاركة. أجابت السلطة المالية أن اعتراضه ينحصر في نقطتين (1) أن المومأ إليه يعترض على مبالغ التقدير وهذا لا يكون نقطة قانونية تستوجب البحث. (2) عقد المشاركة المزعوم لم يكن مصادقا من مرجع رسمي وعليه لا يعتد به، لذا طلبت السلطة المالية رد تمييزه فكان قرار المحكمة أنه لدى التدقيق والمداولة ظهر أن المشاركة التي يدعي بها المميز غير مسجلة وعليه أصبح تمييزه على ذلك غير وارد وحيث لا توجد نقطة قانونية أخرى تستوجب البحث من قبل المحكمة لذا قررت رد التمييز)[3].

وفي القضية المرقمة 78 / ضريبة / 1952 بتاريخ 1952/12/2 التي جاء فيها (... ظهر أن السلطة المالية قدرت أرباح المميز باعتباره مالكا لثلاث سيارات لوري ولم تلتفت لاعتراضه بخصوص ملكية السيارات المذكورة حيث إنها لا تعود له

([1]) الفقرة (2) من المادة (26) من القانون نفسه .

([2]) تقي الوسواسي (شرح قانون ضريبة الدخل)، ج2، مصدر سابق، ص426 .

([3]) مشار إليه في تقي الوسواسي (شرح قانون ضريبة الدخل)، ج2، مصدر سابق، ص429 .

بالاستقلال، كي يحق لدائرة ضريبة الدخل مطالبته بالأرباح عنها وإنما تعود ملكية السيارات له ولاخوته، كما تشهد ذلك سنوية السيارة و الممنوحة من قبل مديرية شرطة المرور المبرزة إلى هذه المحكمة. هذا وإن دفع السلطات المالية بأن البيع موضوع البحث كان منه مواضعه للتهرب من دفع الضريبة أمر لم يثبت بصورة ما لذا قرر نقض القرار)[1]. و في قضية أخرى صدر قرار لجنة التدقيق الثانية رقم 8 بتاريخ 1990/2/26 إذ جاء فيه (ادعى وكيل المستأنف محاسبة موكله (ع) عن كامل مدخولاته من المطعم للسنتين 1988 و 1989 دون أن تأخذ بنظر الاعتبار عقد المشاركة المبرم بينه و بين شركائه منذ تاريخ التأسيس في 1982/4/1 و المصدقة لدى كاتب عدل الكرادة برقم (20474) في 1982/6/26 و قد اعترض على التقدير ورد اعتراضه فقدم استئنافه بشأنه و لدى التدقيق و بعد الاطلاع على اللائحة الاستئنافية وجواب السلطة المالية عليها وإضبارة المكلف فقد وجدت اللجنة بعد اطلاعها على عقد المشاركة أن العقد مصدق لدى دائرة رسمية مختصة وهي كاتب العدل وصدق قبل محاسبة المكلف وعليه ترى اللجنة أن عقد المشاركة مصدق لدى جهة رسمية ولا يمكن الطعن فيه بالتزوير وعلى السلطة المالية الأخذ به)[2].

وعموما فان المشاركات تتمتع بجملة من الخصائص المتشابهة، إذ أنها تقوم على الاعتبار الشخصي والثقة المتبادلة بين الشركاء فضلا عن المسؤولية غير المحدودة للأعضاء المؤسسين إذ أن مسؤوليتهم عن التزامات المشاركة تتعدى حدود حصتهم فيها بحيث تكون جميع أموالهم ضامنة للوفاء بالتزامات المشاركة.

ثانيا- شركات الأشخاص في التشريعات الضريبية المقارنة:

1- شركات الأشخاص في التشريع الضريبي الأردني:

أطلق المشرع الأردني على شركات الأشخاص تسمية (الشركة العادية المقيمة)[3] وهي تشمل (شركة التضامن، شركة التوصية البسيطة) ولم يعترف المشرع

([1]) مشار إليه في المصدر نفسه، ص426 .

([2]) مشار إليه في د. عادل فليح العلي (المالية العامة والتشريع المالي)، مصدر سابق، ص395 .

([3]) الفقرة (د) من المادة (3) من قانون ضريبة الدخل الأردني النافذ .

الأردني بالشخصية المعنوية للشركة العادية المقيمة إذ يعدها هي والأفراد بمنزلة واحدة لـذلك تفـرض الضريبة على حصة كل شريك بصورة مستقلة، بعد أن يتم توزيع دخل الشركة العادية بـين الشركاء فيهـا كـل حسب حصته في رأس المال.

وقد أكدت هذا الاتجاه محكمة التمييز الأردنية في العديد من قراراتها إذ جاء في قرارهـا رقـم (103) في القضية المرقمة (89/462) بتاريخ 1989/10/3 ما يأتي:(إن كل شريك في الشركة العادية يعتبر مكلفا مسـتقلا عن شركته وتفرض عليه الضريبة بصفته الشخصية وذلك عن مجموع دخله من المصادر المختلفـة بمـا في ذلـك الدخل المتأتي له من الشركة. وعليه فإن الادعاء بأن الشركة العائدة للمكلفين قد أنفسخت بسبب أحد الشركاء. وأن فرض الضريبة الدخل عن هذه الشركة في غـير محلـه ادعـاء لا يسـتند إلى أسـاس قـانوني سـليم مـادام أن الضريبة فرضت على كل واحد من المكلفين بصفته الشخصية ولم تفرض على الشركة)[1].

ومما تجدر الإشارة اليه أن المشرع الأردني اعتبر الشراكة ماهي إلا معاملة تصرف وهمية أو مصـطنعة وتقدير الضريبة على المكلف المعني كأن لم تكن الشراكة استنادا إلى القرائن الآتية[2]:

أ- أن يكون الشريك زوج المكلف أو أحد أولاده دون سن الثامنة عشرة من عمره.
ب- عدم مساهمة الشريك في إدارة الشركة بصورة فعلية.
ج- عدم اشتراك االشريك في إدارة الشركة بصورة فعلية.

ويستطيع الشركاء في شركة عادية إثبات أن شركتهم حقيقية لا وهمية أو مصـطنعة مـن خـلال طـرق الإثبات كافة كالوثائق والمستندات وشهادات الشهود.

وهذا مـا أخـذت بـه محكمـة اسـتئناف ضريبـة الـدخل بقرارهـا المـرقم (75/454) والصـادر بتـاريخ 1975/6/10 والذي جاء فيه (لقد قنعت المحكمة من شهادة تسجيل

([1]) مشار اليه في: جهاد سعيد خصاونة (مطرح الضريبة على الدخل في التشريع الضريبي الأردني)، مصدر سابق، ص110 .
([2]) المصدر نفسه، ص110 .

الشراكة ورخص المهن وشهادة غرفة التجارة والبينات الشخصية وجود شريك للمكلف في المحل)[1].

2- شركات الأشخاص في التشريع الضريبي المصري:

لم يختلف المشرع الضريبي المصري عما سار عليه كل من التشريع العراقي والأردني إذ حدد شركات الأشخاص من خلال نصه على أن (تسري الضريبة على أرباح كل منشأة مستقلة في مصر متى كانت متخذة شكل منشأة فردية، وكذلك أرباح الشريك المتضامن والشريك الموصى في شركات التضامن وشركات التوصية البسيطة والشريك في شركات الواقع)[2].

من خلال النص وتجنبا للتكرار سنكتفي بتوضيح شركة الواقع (الشركة الفعلية) فقط دون التطرق إلى شركة التضامن وشركة التوصية البسيطة وكما يأتي:

شركة الواقع (الشركة الفعلية):

عرفت بأنها تلك الشركة التي لها وجود فعلي واقعي دون أن يكون لها وجود قانوني، مما يعني أنها لم تستوف بعض الشروط القانونية (كالإشهار أو وجود نقص في إجراءات التأسيس) إذ تعد هذه الشركة صحيحة فيما بين الشركاء أنفسهم ولأغراض ضريبة الدخل فإن القانون يعتبرها شركة تضامن مالم يثبت العكس[3]. وأكدت ذلك صراحة محكمة النقض المصرية في الطعن المرقم (601) لسنة (46-ق) جلسة 1979/12/18 إذ قررت (أن الشريك المتضامن في شركات التضامن أو التوصية البسيطة التزامه بالضريبة دون الشركة لا يغير من ذلك عدم استيفاء إجراءات الشهر القانوني، ثم عادت وفسرت ذلك بأن المهم في نظر القانون الضريبي هو وجود الشركة فعلا ومباشرتها لنشاط يدر ربحا للشركاء، تحتسب على أساسه الضريبة، وليس المهم هو أن تكون الشركة قد استوفت إجراءات الشهر القانونية أو لم

([1]) مشار اليه في الخصاونة، مصدر سابق، ص113 .

([2]) المادة (16) من قانون ضريبة الدخل المصري النافذ .

([3]) د. محمد طه بدوي ود. محمد حمدي النشار (أصول التشريع الضريبي)، مصدر سابق، ص609.

تستوفها)[1].أما قانون ضريبة الدخل الجديد المرقم 91 لسنة 2005 فقد حدد شركات الأشخاص بـ(شركات التضامن وشركات التوصية البسيطة)[2].

ومما تجدر الإشارة إليه أن كلا من التشريع الأردني والمصري السابق اعتبرا شركة المحاصة من ضمن شركات الأشخاص والتي تعرف بأنها شركة مستترة ليس لها وجود ظاهر أمام الغير، يديرها أحد أعضائها بإسمه وتوزع الأرباح والخسائر بين الشركاء بنسب التوزيع المتفق عليها فيما بينهم[3].

يتضح من خلال التعريف المذكور آنفا أن هذه الشركة تمتاز بالخصائص الآتية[4]:

أ- إنها شركة خفية ولا تتمتع بشخصية معنوية، فلا يعرف الغير سوى مديرها الذي يتم التعامل معه ويكون المسؤول الأول والأخير عن ديونها والتزاماتها.

ب- عدم اشتراط الكتابة لتكوين الشركة.

ج- أن غرضها لا يتعدى عملا أو أعمالا معينة.

وقد أكدت محكمة التمييز الأردنية في الحكم المرقم (84/299) بخصوص شركة المحاصة إذ قررت ما يأتي: (إذا اقتنعت محكمة الموضوع من البيانات أن هناك شركة قائمة بين المكلف والأشخاص الآخرين الذين ذكرتهم في الحكم، فإن الحكم بأن تلك الشركة هي شركة فعلية وليست وهمية لغايات ضريبة الدخل يكون متفقا وأحكام القانون)[5].

وفي حكم آخر قضت محكمة النقض المصرية في الطعن رقم (151) لسنة 40ق - جلسة 1976/1/20 (بأن ضريبة الأرباح التجارية والصناعية تفرض على

(1) حسن الفكهاني (الموسوعة الذهبية للقواعد التي قررتها محكمة النقض المصرية)، الملحق المرقم 2، الإصدار المدني، القاعدة المرقمة (2/6)، ص ص 154-155 .

(2) الفقرة (7) من المادة (1) من القانون المصري الجديد المرقم 91 لسنة 2005 .

(3) د. مصطفى كمال طه (القانون التجاري) مصدر سابق، ص236 .

(4) د. كمال أبو سريع (الشركات التجارية في القانون التجاري)، القاهرة، 1984، ص ص 246-247 .

(5) مشار اليه في بسام محمود أبو عباس ورامي مجدي السمان، مصدر سابق، ص18 .

الشريك الظاهر دون الالتفات إلى ماقد يكون هناك شركاء مستترين، مادام واقع الحال يدل على وجود شخص واحد يتعامل بإسمه ويلتزم على نفسه، أما عن مدى التزام بقية الشركاء بالضرائب المستحقة على أرباح الشركة قبل الشريك الظاهر وكيفية الوفاء بها، فيرجع إلى اتفاق الشركاء في هذا الخصوص)[1].

3- شركات الأشخاص في التشريع الضريبي السوري:

لو رجعنا إلى قانون ضريبة الدخل السوري المرقم (24) لسنة 2003 لم نجد نصا صريحا وواضحا يدل على شركات الأشخاص ولكن يمكن استنتاج ذلك من خلال النص الآتي: (يستفيد من تنزيل الحد الأدنى المعفى من الضريبة كل شريك في شركة التضامن وكل شريك مسؤول بدون حد في شركة التوصية...)[2].

يتضح من ذلك أن المشرع لم يختلف عن التشريعات السابقة باعتبار شركة التضامن وشركة التوصية من ضمن شركات الأشخاص.

اتضح لنا لدى إطلاعنا على التشريعات الضريبية المقارنة أنها تتفق على عدم منح شركات الأشخاص (المشاركات) الشخصية المعنوية ومن ثم فإنها تتعامل معها ضريبيا كما تتعامل مع الأشخاص الطبيعية. إذ يلاحظ أن المشرع الضريبي العراقي حدد ما هو شخص معنوي (شركات المساهمة وذات المسؤولية المحدودة) وما عداها اعتبرها مشاركات وأعطى أمثلة على سبيل المثال لا الحصر، وكذلك حدد المشرع المصري شركات التضامن والتوصية أما التشريع الأردني فقد حددها بالشركات العادية المقيمة فقط والتي تشمل شركة التضامن المقيمة وشركة التوصية البسيطة المقيمة وكذلك المشرع السوري. ومما تجدر الإشارة إليه أن المشرع الانكليزي سلك المسلك نفسه بخلاف المشرع الفرنسي إذ سلك مسلكا وسطا بين منحها الشخصية المعنوية وعدم منحها هذه الشخصية[3].

([1]) مشار اليه في د. أحمد محمود حسني، مصدر سابق، ص167 .

([2]) الفقرة (ب) من المادة (20) من القانون السوري النافذ .

([3]) لمزيد من التفصيل انظر: د. عبد المنعم فوزي (النظم الضريبية)، مطابع منيفة الحديثة، بيروت، 1973، ص212 وص ص 80-181 .

الفصل الرابع

تحديد وعاء ضريبة الدخل
من حيث المكان والزمان

إن حق الدولة في التشريع يعد مظهرا من مظاهر السيادة، ومن ثم تستطيع الدولة إصدار ما تشاء من قوانين في حدود اقليمها ولا يمتد هذا الحق إلى أقليم دولة أخرى، لأن ذلك يعني اصطدامها بسيادة تلك الدول، ومن بين هذه القوانين (الضرائب) لأنه لا ضريبة إلا بقانون

وكنتيجة لانتقال الأشخاص والأموال من بلد إلى آخر بغية الاستثمار والعمل كانتقال رؤوس الأموال لاستثمارها في شركات ومؤسسات أجنبية أو إيداعها في مصارف خارجية، وكذلك قيام الكثير من الشركات الكبيرة في العمل بأكثر من اقليم دولة واحدة ووجود فروع أو شركات تابعة لها في أنحاء مختلفة من العالم وما سببته هجرة الأفراد طلبا للعمل أو الإقامة في بلدان أخرى خارج بلادهم. كل ذلك أدى إلى وجود روابط مختلفة تربط الشخص بالحدود الاقليمية، كرابطة الجنسية المتمثلة بالتبعية السياسية أو رابطة الموطن أو الإقامة المتمثلة بالتبعية الاجتماعية أو رابطة مصدر الدخل المتمثلة بالتبعية الاقتصادية، هذا من جانب. ومن جانب آخر فإن تشريع القانون يجب أن يؤخذ بنظر الاعتبار تطور المجتمع فيسري عليه التغيير والتبديل كلما استجدت ظروف جديدة أو أنشئت حاجات أو ضرورات لم تكن معروفة وقت سن القانون. لذا فإن التشريعات في الدول المختلفة دائبة على إصدار قوانين جديدة وإلغاء قوانين قديمة أو تعديلها وإيقاف بعض القوانين لمدة معينة، لذلك لابد من الوقوف على القانون الواجب التطبيق والمدة الزمنية لسريان ذلك القانون وكيفية التحاسب الضريبي، أي أيتم التحاسب في مدة سنة أم أكثر أم أقل من السنة.

كل ذلك يتطلب دراسة الموضوع في مبحثين وكما يأتي:

المبحث الأول: تحديد وعاء ضريبة الدخل من حيث المكان

المبحث الثاني: تحديد وعاء ضريبة الدخل من حيث الزمان

المبحث الأول

تحديد وعاء ضريبة الدخل من حيث المكان

من المعلوم أن لكل دولة الحرية المطلقة في إصدار تشريعاتها بشكل يتلاءم وفلسفة نظـام الحكـم، مما يترتب عليه أن تختلف بعض المبادئ والقواعد التي يقوم عليها النظام الضريبي من دولة إلى أخرى. ومـن صور هذا الاختلاف قيام بعض الدول بفرض الضريبة عـلى الأشـخاص الـذين ينتمـون إلى الدولـة سياسـيا تبعـا للجنسية (التبعية السياسية)، وقيام بعضها بفرض الضريبة تبعا لمصدر الدخل (التبعية الاقتصادية) أما الـبعض الآخر فيفرض الضريبة تبعا للموطن أو الإقامة (التبعية الاجتماعية).

لذلك يتطلب الأمر دراسة الموضوع بالشكل الآتي:

المطلب الاول: التبعية السياسية

المطلب الثاني: التبعية الاجتماعية

المطلب الثالث: التبعية الاقتصادية

المطلب الرابع: موقف التشريعات الضريبية المقارنة

المطلب الأول

التبعية السياسية

نشأت الضريبة مع ظهور الدولة بوصفها تنظيما سياسيا واجتماعيا يقوم على تنظـيم حيـاة الأفـراد في المجتمع السياسي[1].

([1]) لقد اختلفت النظريات التي قيلت في نشأة الدولة، إلا أنه من الواضح تاريخيـا، أنهـا نشـأت كضرـورة اجتماعيـة أملتهـا حاجـة الأفراد إلى الحياة الجماعية المنظمة، وترجيح الحياة الجماعية على حياة العزلة التي أصبحت مستحيلة بمـرور التطـور ومـن هذه النظريات ماهي غير ديمقراطية وتتمثل بالنظريات التيوقراطية (نظرية الطبيعة الآلهية للحاكم ونظرية الحـق الالهـي، ثم التفرقة بين

وقد تطورت الضريبة على اختلاف صورها فبعد أن كانت تفرض على الأشخاص بحكم وجودهم في أقليم الدولة، أي تتخذ من شخص الإنسان وعاء لها أصبحت تفرض على الأموال أي تتخذ من الأموال الوعاء الأمثل لفرض الضريبة كما ذكرنا آنفا.

كما وانعكس تطور الدولة والفكر المالي على تطور الأساس القانوني للضريبة، إذ ظهرت نظريتان ترجع أساس فرض الضريبة إلى العقد المالي والى السيادة والتضامن الاجتماعي[1].

وأن الأخذ بفكرة التضامن الاجتماعي أساسا لفرض الضريبة يحقق قاعدة العمومية، فجميع أعضاء الجماعة ملتزمون قوميا بالمساهمة في الأعباء العامة، وكل منهم يساهم حسب مقدرته التكليفية وعلى ذلك فواجب التضامن يحتم على الجميع الذين تربطهم بالدولة علاقة الجنسية التي تفيد انتماءهم إلى الدولة وكذلك الأجانب المرتبطين بالدولة بسبب الإقامة فيها أو لوجود أموالهم فيها الالتزام بدفع الضريبة.

وتسري الضريبة بموجب اعمال مبدأ التبعية السياسية على كل شخص تربطه علاقة قانونية بالدولة سواء أكانوا مقيمين داخل حدود الدولة أم خارجها.

عنصري السلطة) وكذلك نظرية القوة ونظرية التطور العائلي ونظرية التطور التاريخي . ثم النظريات الديمقراطية التي تعتمد على العقد الاجتماعي لمزيد من التفصيل انظر: د. إحسان حميد المفرجي ود. كطران زغير نعمة ود. رعد ناجي الجدة (النظرية العامة في القانون الدستوري والنظام الدستوري في العراق)، مطبعة دار الحكمة، بغداد، 1990، ص ص13-24؛ د. عثمان خليل عثمان (المبادئ الدستورية العامة)، مكتبة عبد الله وهبة، 1943، ص ص17-32؛ د. السيد خليل هيكل (القانون الدستوري والأنظمة السياسية)، القاهرة، 1982-1983، ص ص261-276؛ د. محمد كامل ليلة (النظم السياسية)، دار الفكر العربي، القاهرة، 1971، ص ص73-101 .

([1]) لمزيد من التفصيل حول هاتين النظريتين انظر:

- د. عادل فليح العلي ود. طلال محمود كداوي (اقتصاديات المالية العامة) مصدر سابق، ص ص 45-49؛ محمد عبد الله العربي (أصول علم المالية العامة، والتشريع المالي)، مصدر سابق، ص103 وما بعدها.

ويرجع السبب في الأخذ بمعيار الجنسية إلى النظرية الشخصية التي نـادى بهـا الإيطـالي (MANCINI) في القرن التاسع عشر، والقائلة بامتداد سلطة الدولة على رعاياها أينما وجدوا، ويترتـب عـلى ذلـك ان يخضـع لقوانين الدولة كل من يتمتع بجنسيتها سـواء أكـانوا داخـل اقلـيم الدولـة ام خارجهـا، عـلى أسـاس ان جميـع القوانين قد شرعت لمصلحة الأشخاص لهذا السبب يجب أن يكون اتصالها بالأشخاص لا بالإقليم على اعتبـار أن الدولة كما عرفها (MANCINI) هي مجموعة أشخاص وما الأقليم إلاعنصر ثانوي غير حيوي.

لقيامها[1]. ونظرا لعدم توافر تعريف جامع مانع للجنسية في التشريعات الضريبة لـذا يمكـن الرجـوع إلى القواعد العامة المقررة في القانون الخاص، فالأصل في الجنسية وكل مايتعلق بهـا يـدخل ضـمن الاختصـاص الداخلي لكل دولة التي لها الحق ان تضع القواعد العامة لمنح الجنسية وفقـدها وجميـع الإجـراءات الخاصـة واللازمة لها[2].

وعلى ذلك فان الدولة حرة في منح الجنسية لرعاياها بما يحقق مصالحها الوطنية ولا يحد من حريتها سوى الاتفاقيات الدولية[3].

وعموما فإن الجنسية تعرف بأنها (رابطة سياسية وقانونية تربط الشخص بدولة معينـة، فهـي رابطـة قانونية لأنها ترتب للشخص حقوقا والتزامات متبادلة بينه وبين الدولـة التـي يتمتـع بجنسـيتها، وهـي رابطـة سياسية لأنها تجعل الشخص أحد أفراد الشعب والذي يعبر عنه بالمواطنة، وما يترتـب عـلى هـذه الصـفة مـن العديد من الحقوق المدنية

([1]) د. يونس البطريق (في المالية الدولية)، الدار الجامعة، الإسكندرية، 1986، ص 76 .

([2]) د. جابر إبراهيم الرواي (القانون الدولي الخاص في الجنسية)، مطبعة دار السلام، بغداد، 1977، ص10 .

([3]) د. هشام علي صادق (الجنسية و الموطن ومركز الأجانب)، المجلد 1، منشأة المعارف، الإسكندرية، بت، ص75 .

والسياسية والاقتصادية والالتزامات كالالتزام بدفع الضريبة وإيداء الخدمة العسكرية)[1].

وعليه فإن الجنسية تعتبر من الأمور الأساسية التي توضح علاقة الدولة بالأشخاص وهي تطبيق صريح لسيادة الدولة على إقليمها، وهذه الرابطة ليست رابطة قانونية وسياسية فحسب بل رابطة اجتماعية روحية بين الشخص والدولة[2].

وتمنح الجنسية للفرد إستنادا إلى إحدى الأسس الآتية[3]:

1- حق الدم: ويقصد به اكتساب الشخص لجنسية أبويه أو أحدهما منذ ولادته.
2- حق الأقليم: ويقصد به أن يكتسب الشخص جنسية الدولة التي ولد على أقليمها.

وعموما فإن حق إنشاء الجنسية يثبت لكل دولة تتمتع بالشخصية الدولية وهذه الجنسية تمنح للأفراد الذين يكونون عنصر الشعب في الدولة، أي أن الشخص الطبيعي هو المخاطب الأصيل بأحكام الجنسية لذا فالسؤال الذي يطرح نفسه هل تتمتع الأشخاص المعنوية بالجنسية أسوة بالأشخاص الطبيعية ؟.

للإجابة عن هذا التساؤل فقد اختلفت الآراء حول تمتع الأشخاص المعنوية بالجنسية من عدمه وظهر اتجاهان الأول منكر لفكرة الجنسية للشخص المعنوي والثاني يعترف بالجنسية للشخص المعنوي وكما يأتي:

الاتجاه الأول: الاتجاه المنكر لفكرة جنسية الشخص المعنوي:

اتجه جانب من الفقهاء إلى إنكار فكرة الجنسية ونفيها عن الشخص المعنوي فالمخاطبون بأحكام قانون الجنسية هم فقط الأشخاص الطبيعيون، الذي تتكون منهم

(1) د. غالب علي الداؤدي و د. حسن محمد هداوي (القانون الدولي الخاص/ الموطن و مركز الاجانب و احكامه في القانون العراقي)، ج1، وزارة التعليم العالي و البحث العلمي، بغداد، 1982، ص47 .

(2) د. عز الدين عبد الله (القانون الدولي الخاص في الجنسية والموطن)، ج1، ط1، مطبعة الهيئة العربية العامة للكتاب، 1986، ص158 .

(3) د. جابر الراوي، مصدر سابق، ص29 .

الدولة باعتبار أن الجنسية علاقة قانونية وسياسية لذلك فإن هذا الوصف لا ينطبق إلا على الشخص الطبيعي (الانسان).

واستند أصحاب هذا الاتجاه إلى الحجج الآتية[1]:

1- إن الجنسية هي في الأساس فكرة قانونية ينظمها القانون ويرتب عليها الآثار وإن أساس هذه العلاقة هو الشعور بالولاء والانتماء وهذا الشعور يتوفر في الشخص الطبيعي دون المعنوي.
2- إن الأفراد (الأشخاص الطبيعيين) يعتبرون أداة لتحديد عنصر الشعب الذي هو في الأساس أحد أركان الدولة ومن ثم فإن الأشخاص المعنوية لايعدون من أعضاء الشعب كونهم لايدخلون ضمن التعداد السكاني للشعب.
3- إن من يتمتع بالجنسية يكون أهلا لممارسة الحقوق وتحمل الالتزامات التي يقررها الدستور كأداء الخدمة العسكرية مثلا وهذا بدوره لا ينطبق على الأشخاص المعنوية.

الاتجاه الثاني: الاعتراف بالجنسية للشخص المعنوي[2]:

أكد أصحاب هذا الاتجاه على تمتع الشخص المعنوي بالجنسية واعتبروا ذلك من ضرورات الفن القانوني التي تستلزم تحديد الأداة القانونية التي يتحدد بها الانتماء أو التبعية القانونية والسياسية للأشخاص المعنوية التي لاتقل أهمية عن الأشخاص الطبيعية.

وانتقدوا الرأي القائل أن الجنسية قوامها الشعور بالولاء والانتماء لأن ذلك يؤدي إلى الخلط بين مفهوم الجنسية بوصفها نظاما قانونيا، ومفهومها بوصفها رابطة اجتماعية، فالجنسية بوصفها نظاما قانونيا يمكن أن يستفيد منها كل مخاطب بأحكام القانون سواء أكان شخصا طبيعيا أم معنويا. كما انتقدوا الرأي القائل أن الشخص

([1]) د. أحمد عبد الكريم سلامة ود. محمد الروبي (قانون الجنسية المصرية ومراكز الأجانب) مصدر سابق، ص30

([2]) المصدر نفسه، ص ص 30-32؛ د. هشام علي صادق (الموطن ومركز الأجانب)، مصدر سابق، بت، ص381 وما بعدها

المعنوي لايعد من أعضاء الشعب كونهم لايدخلون ضمن التعداد السكاني للشعب إذ أكدوا أن قوة الدولة ليست في تعداد شعبها فحسب بل في قوتها الاقتصادية المتمثلة بانتماء الأشخاص المعنوية إلى الدولة وتمتعها بجنسيتها.

كما أكدوا على أن الحقوق والالتزامات ليست من مقومات فكرة الجنسية بل هي نتائج تترتب عليها وعدم ترتبها لا يعني إنعدام فكرة الجنسية ذاتها.

مما تقدم نحن نؤيد الرأي الثاني والقائل بالاعتراف للشخص المعنوي بالجنسية أسوة بالشخص الطبيعي استنادا إلى ما تم التوصل اليه من حقائق فضلا عن أن هناك الكثير من الأشخاص يحملون جنسية الدولة على الرغم من عدم توافر الشعور بالولاء والانتماء لديهم كالمجنون والصغير، كما أن هناك أشخاصا طبيعية يتمتعون بالحقوق التي نص عليها الدستور إلا انهم لايستطيعون أداء الالتزامات العامة كالخدمة العسكرية[1] وبالرغم من ذلك فأنهم يتمتعون بجنسية الدولة.

وإذا أسلمنا بتمتع الأشخاص المعنوية بالجنسية يعني ذلك خضوعها للنظام القانوني القائم في الدولة ومنها النظام الضريبي، لكن السؤال الذي يطرح نفسه كيف يتم تحديد جنسية الشخص المعنوي ؟

للإجابة عن هذا التساؤل توجد مجموعة من المعايير التي نادى بها الفقه وأخذت بها التشريعات الضريبية لتحديد جنسية الشركات وهي كالآتي[2]:

1- معيار دولة التأسيس أو التكوين:

ويقضي هذا المعيار بأن الشخص المعنوي يحمل جنسية الدولة التي ظهر فيها إلى عالم القانون وهي الدولة التي تأسس أو تكون فيها ويعد هذا المعيار بمثابة محل الميلاد أو حق الإقليم بالنسبة إلى الشخص الطبيعي.

([1]) كالنساء مثلا وهناك من الدول تأخذ بالبدل النقدي عوضا عن تأدية الخدمة العسكرية كما في العراق أنظر:- قرار مجلس قيادة الثورة المرقم (154) بتاريخ 1994/9/5 المنشور بالوقائع العراقية بالعدد المرقم (3527)، بتاريخ 1994/9/12 .

كما هناك من الدساتير نصت على أنه (لايجوز إجبار أحد على أداء الخدمة المسلحة أثناء الحرب إذا كان ذلك يخالف عقيدته...) الفقرة (3) المادة (4) من الدستور الألماني لسنة 1949 المعدل .

([2]) لمزيد من التفصيل انظر:-

- د. أحمد عبد الكريم سلامة ود. محمد الروبي، مصدر سابق، ص35 ومابعدها ؛ د. عادل أحمد حشيش (الوسيط في الضرائب على الدخل)، مصدر سابق، ص296 ومابعدها؛ د. السيد عبد المولى (الضرائب على الدخل)، دار الفكر العربي، 1983، ص392 ومابعدها .

2- **معيار مركز الاستغلال:**

يقتضى هذا المعيار أن جنسية الشخص المعنوي تتحدد على أساس المكان الذي يمارس فيه نشاط أو يستغل فيه إمكانيتة البشرية والاقتصادية فمثلا إذا تأسس شخص معنوي في العراق إلا أنه يزاول نشاطه في سوريا، اكتسب الجنسية السورية.

3- **معيار مركز الإدارة:**

مركز الإدارة الرئيس هو المكان الذي توجد فيه أجهزة الشخص المعنوي والمختصة بإصدار القرارات المتعلقة بكل أموره، كمجلس الإدارة والجمعية العمومية والإدارة المالية والأجهزة الإدارية والفنية الأخرى فمثلا لو اتخذت شركة مركز إدارتها الرئيس في اليابان اكتسبت الجنسية اليابانية.

4- **معيار الرقابة:**

مقتضى هذا المعيار هو أن جنسية الشخص المعنوي يجب أن تستمد من جنسية أفراد أعضائه أو الشركاء فهم الذين أوجدوه، فجنسية الشركاء يجب أن تؤثر في جنسية الشخص المعنوي الذين اتفقوا على قيامه بحيث تكون تلك الجنسية هي جنسية الدولة التي ينتمي اليها أغلبهم.

وقد تباينت التشريعات الضريبية في الأخذ بمعيار جنسية الشخص المعنوي وهذا ما سوف نوضحه في المطلب الرابع من هذا المبحث.

وعموما فأن مبدأ التبعية السياسية يحتفظ بنطاق واسع في مجال التطبيق بالنسبة إلى التشريعات الضريبية المختلفة ولاسيما الدول التي تتحرر وتنال استقلالها تحاول تأكيد استقلالها وسيادتها من خلال النص على هذا المبدأ في تشريعاتها، وعلى أية حال فإن هذا المبدأ مثلما له مزايا عليه عيوب وانتقادات وكما يأتي:

مزايا مبدأ التبعية السياسية:

إن الأخذ بمبدأ التبعية السياسية يحقق العديد من المزايا الآتية:

1. تعد الضريبية مظهرا من مظاهر السيادة للدولة على رعاياها، والأخذ بهذا المبدأ يؤكد هذا المظهر إذ يتحمل رعايا الدولة الالتزامات المالية المتمثلة

بأداء الضريبة لتمويل إنفاقها العام مقابل ما يتمتعون به من رعاية وحماية لهم ولأموالهم، وكذلك مقابل استفادتهم من الإنفاق العام[1].

2. يترتب على فرض الضريبة تبعا لهذا المبدأ استمرار شعور الفرد بالانتماء إلى دولته، وعدم إحساسه بانقطاع الصلة بينه وبينها فمساهمته في الأعباء العامة للدولة من العوامل التي تؤدي إلى تعميق شعوره بالانتماء وزيادة اهتمامه بنظامها السياسي والاقتصادي واستمرار ارتباطه بدولته.
3. كما يترتب على الأخذ بهذا المبدأ اختفاء الإشكالات في تطبيق التشريع الضريبي، باستثناء بعض الحالات غير المحدد فيها الانتماء السياسي للفرد (كما هو الحال بالنسبة إلى متعددي الجنسية)، فإذا ما تحدد الانتماء السياسي للفرد تزول عقبات تطبيق التشريع الضريبي عليه.
4. قيل أيضا بأنه يترتب على أعمال هذا المبدأ تجنب مشكلة الازدواج الضريبي الدولي إذا ما تم توحيد الأخذ به في كل التشريعات الضريبية لكل الدول[2].

عيوب مبدأ التبعية السياسية:

على الرغم من المزايا التي قيلت لتطبيق هذا المبدأ فإنه قد وجهت اليه عدة انتقادات منها:

1. إن هذا المبدأ لا يتلاءم مع الأساس القانوني لفرض الضريبة في مفهومه الحديث، فالتضامن الاجتماعي وحده يمثل الأساس القانوني الذي تستمد منه الدولة سلطاتها في فرض الضرائب والذي يحتم على الأفراد أن يساهم كل منهم بحسب مقدرته الاقتصادية في تحمل الأعباء العامة، بما يحقق للدولة القدرة على تنفيذ سياستها العامة وتحقيق أهدافها الاقتصادية والاجتماعية في إطار فلسفتها السياسية[3]. وفي هذا

(1) عبد الحسن هادي صالح (إقليمية ضريبة الدخل في القانون العراقي)، دراسة مقارنة، اطروحة دكتوراه مقدمة إلى كلية الحقوق، جامعة القاهرة، 1983، ص10،11، 399 .

(2) عبد الحسن هادي صالح، مصدر سابق، ص11.

(3) عادل الحياري (الضريبة على الدخل العام) مصدر سابق، ص140 .

المجال يـذهب الـدكتور (حسـين خـلاف) في تعليقـه عـلى مبـدأ الجنسـية إلى القـول بانـه(مـن المعروف أن علاقة الجنسية هذه هي علاقة قد تقوى حينا، كما قد تضعف حينـا آخـر، ويكـون ذلك مثلا إذا ما هاجر أحد المصريين نهائيا واتخذ من بعض البلاد الاخرى موطنا له يكتسب فيه عيشه ويتمتع بحماية قوانينه ففي هذا الغرض يبدو أن دولة الموطن أحق بفرض الضريبة عـلى ذلك الشخص من أية دولة أخرى ولو كانت هذه الدولة هي البلـد الـذي يتبعـه هـذا الشـخص تبعية سياسية وهي مصر في مثالنا هذا)[1] أي أن العلاقة بين المتوطن والبلاد التي احتوته قويـة ومتينة فهو يتمتع بحماية قوانينها ويستعمل مرافقها العامة وينمي ثروته في ربوعها لذلك مـن العدل أن يدفع هذا المتوطن الضريبة إلى هذه البلاد.

2. يتنافى معيار التبعية السياسية مع الهـدف الاجتماعـي للضريـبة بوصـفها أداة لتوزيـع الـدخول وتقليل الفوارق بين الأفراد بغية تحقيق العدالة الاجتماعية وهذا كلـه يـدخل ضـمن أهـداف الضريـبة، ومـن الطبيعي ألا تكون تلك الدخول التي يراد إعادة توزيعها دخول مجتمع الجنسية إنما هـي دخول المجتمع الذي نمت فيه وتزايدت وبلد النماء هنا هي بلد الموطن أو الإقامة أو مصدر الدخل وليست بأي حال بلد الجنسـية ويؤكد على ذلك الدكتور (عادل الحياري) في مجال تعليقه على هذا المبدأ بقوله: (يكون من المنطقـي إخضـاع الإنكليزي الذي ذهب إلى الأردن وباشر فيها نشـاطا اقتصـاديا وجنـى دخـلا ضـخما لضريـبة الـدخل الأردنيـة، لالضريبة الدخل الانكليزية، تماشيا مع القول بأن التفاوت الذي تهدف الضريـبة أن تشـارك في الحـد منـه هـو تفاوت دخول المجتمع الذي نمت فيه الدخول المعنية، وهو في مثالنا المجتمع الأردني والقول بعكس ذلك يؤدي إلى خسران المجتمع الأردني صاحب الفضل في تنمية ذلك الـدخل، وإغنـاء المجتمـع الانكليـزي الـذي فشـل في إتاحة فرص الاستثمار لذلك المواطن، وهذا أمر يجافي العقل)[2].

([1]) د. حسين خلاف (الأحكام العامة في قانون الضريبة) مصدر سابق، ص141 .

([2]) عادل الحياري، مصدر سابق، ص142 .

3. إن تطبيق هذا المبدأ بشكل مطلق يؤدي إلى نتائج تخالف المتعارف عليه فقها وتطبيقا، فالقول بخضوع من يتمتع بجنسية الدولة وحده للضريبة قد يؤدي إلى إعفاء جميع الأجانب المقيمين في البلاد على الرغم من تمتعهم بأوجه الحماية والرعاية الاجتماعية والاقتصادية من الخضوع للضريبة بالنسبة إلى دخولهم التي تتحقق في تلك البلاد، هذا من ناحية ومن ناحية أخرى قد تؤدي الصعوبات الادارية والعملية في مجال التطبيق إلى عدم إمكان تحصيل أي ضرائب لمن يقيمون خارج البلاد وهم بذلك لا يتحملون أي أعباء ضريبية ويؤكد جانب من الفقه الإنكليزي إلى أن الأخذ بهذا المبدأ قد يترتب عليه خسارة كبيرة في الضرائب لأن الأشخاص الأجانب العاملين في بريطانيا يمكن لهم أن يتهربوا من دفع الضريبة وكذلك من المستحيل استحصال الضريبة من الأشخاص الإنكليز العاملين خارج بريطانيا إلا أنه يرد على ذلك بالقول أن خسارة الإيرادات الضريبية بالنسبة إلى وزارة المالية أو الخزانة يمكن تعويضها من خلال القوة الإنفاقية للأجانب[1].ويزداد الأمر تعقيدا بالنسبة إلى الأشخاص المعنوية، إذ أن التبعية السياسية ما هي إلا علاقة يصعب التحكم بها في الواقع بخلاف الأشخاص الطبيعيين لكون التبعية السياسية للأشخاص المعنوية تختلط بموطنهم بحيث يكون هذان الوصفان مرتبطين ويصعب فصلهما في معظم الأحيان[2].

4. يترتب على تطبيق مبدأ التبعية السياسية في الغالب، ازدواج ضريبي دولي بالنسبة إلى الوطنيين ممن يحصلون على دخول من خارج حدود بلادهم، وهو أمر لايتفق مع العدالة في شيء إذ يكون العبء الضريبي مرتفعا باقتطاع نسبة عالية من الدخل، ويتكون هذا الاقتطاع من الجزء الذي يقتطع كضريبة عن طريق دولة الجنسية والجزء الذي يقتطع عن طريق دولة الموطن أو الإقامة أو مصدر الدخل، ويترتب على ذلك في بعض الأحيان ألا تكون الضريبة اقتطاع جزء من الدخل وإنما مصادرة الدخل كله[3].

(1) James Kirkbride and Abimbola , op.cit, p22 .

(2) عادل الحياري، مصدر سابق، ص142 ومابعدها .

(3) د. أحمد جامع (علم المالية العامة)، مصدر سابق، ص233 .

5. إن تطبيق مبدأ التبعية السياسية على إطلاقه، قد لا يتفق والاعتبارات الإدارية بما يترتب عليه من صعوبات إدارية تواجه الإدارة الضريبية من حيث مراقبة الدخل وتحققه وربط الضريبة عليه وتحصيلها، إذ يجب عدم إغفال الملاءمة الإدارية والاستجابة العملية للتطبيق في مجال الدراسات الضريبية، كما يجب أن تكون الإدارة الضريبية على إلمام كاف بعناصر دخل المكلف ودرجة النمو التي تصاحب نشاطه الذي يتحقق منه الدخل، حتى يكون فرض الضريبة عليه تبعا لمقدرته التكليفية.

تأسيا على ما تقدم وعلى الرغم من كل هذه الانتقادات التي قيلت في الأخذ بمبدأ التبعية السياسية، فإنه لا يزال يؤدي دورا مهما لاسيما في استمرار شعور الشخص بالانتماء إلى الدول الأم (دولة الجنسية) لمشاركته في الأعباء العامة لتلك الدولة. التي تمثل وفاء لدين عليه(مقابل تعليمه وتدريبه وتأهيله حتى أصبح عضوا منتجا في المجتمع) وفي الوقت نفسه يجب أن لا يغفل دور الدولة التي أتاحت له فرصة العمل لمزاولة نشاطه وتحقيق دخله وإنمائه أي يجب التوفيق بين مصلحة الدولتين(دولة الجنسية ودولة مصدر الدخل). كما يمكن معالجة الازدواج الدولي عن طريق الاتفاقيات الدولية.

المطلب الثاني
التبعية الاجتماعية

يقوم هذا المبدأ أساسا على فكرة ارتباط الشخص اجتماعيا بدولته أما عن طريق التوطن أو الإقامة العادية وتتحقق هذه العلاقة الاجتماعية بين صاحب الدخل والدولة التي يتحقق فيها ذلك الدخل بصرف النظر عما إذا كان صاحب الدخل من رعايا تلك الدولة أو أجنبيا عنها. المهم هو توطن صاحب الدخل أو إقامته بالدولة، وكنتيجة لهذا الولاء الاجتماعي للشخص فإنه يتمتع بحقوق ذلك المجتمع كحماية شخصه وأمواله وبالمقابل يترتب عليه التزامات تجاه المجتمع منها المساهمة في التكاليف العامة[1].

[1] عبد الحسن هادي صالح، مصدر سابق، ص15 .

ومن أجل الإحاطة بالموضوع إحاطة كاملة لابد من استعراض لأهم الأسس التي يقوم عليها هذا المبدأ من حيث فكرة الموطن والإقامة في فرعين نخصص الأول للموطن أما الثاني للإقامة وكما يأتي:

الفرع الأول: الموطن

الفرع الثاني: الإقامة

الفرع الأول: الموطن

من خلال الرجوع إلى التشريعات الضريبية يلاحظ أن غالبية هذه التشريعات لم تعرف الموطن لذا يمكن الرجوع إلى القواعد العامة المقررة في القانون الدولي الخاص. وقد تعددت التعريفات التي تناولت فكرة الموطن منها (المحل الذي اختاره الشخص اختيارا حرا ليسكن فيه سكنا نهائيا وليكون مركزا لصلاته القانونية ولأشغاله)[1] كما وعرف بأنه (البلد الذي هو في الواقع المأوى النهائي للشخص ولكنه يجوز أن يكون في بعض الأحيان البلد الذي يعتبره القانون مأوى له سواء أكان مقيما فيه أم لا)[2] أما القوانين الخاصة ومنها القانون المدني العراقي فقد عرف الموطن بأنه (المكان الذي يقيم فيه الشخص بصورة دائمة أو مؤقتة)[3].

ويقصد بالموطن في القانون الدولي الخاص (الدولة التي يأوى اليها الشخص ويقيم فيها بنية البقاء بصفة مستمرة وهذه الدولة هي في الغالب التي نشأ فيها الشخص بحيث لو غاب يحن للرجوع إليها ولكن قد تكون في بعض الأحيان الدولة التي هاجر الشخص اليها لتكون مأوى نهائيا له يقضي فيه حياته ويكسب فيه عيشه)[4]. فقد تتوسع القوانين في مفهوم الموطن منها ماتجعله عاما وخاصا ومنها ماتجعله موطنا إراديا

([1، 2]) انظر: د. أبو العلا علي أبو العلا (القانون الدولي الخاص- الموطن)، بم، بت، ص9

([3]) المادة (42) من القانون المدني العراقي المرقم 40 لسنة 1951 المعدل.

([4]) د. علي الزيني (القانون الدولي الخاص المصري والمقارن)، ج1، مطبعة الاعتماد، بم، 1928، ص ص514-516 .

وإلزاميا ومنها موطنا حكميا أو تصورا واقعيا[1]، هذا مادفع بعض الكتاب في محاولتهم لتعريف الموطن إلى تقسيمه إلى أربعة أنواع هي - موطن قانوني وهو الدولة التي يقيم فيها الفرد باستمرار وموطن أصلي الذي يكتسبه الفرد بالولادة وموطن فعلي وهو الموطن الذي يباشر فيه الشخص أعماله وموطن مالي وهو الموطن الذي يلتزم فيه الفرد بدفع الضريبة[2].

من كل ماتقدم يتضح بأن الموطن يمتاز بالسمات العامة الآتية:

1. الموطن بشكل عام يشير إلى مكان السكن الثابت.
2. يجب أن يكون لكل شخص موطن واحد.
3. إن موطن الشخص يكتسب من خلال الميلاد أما الموطن الاختياري فيكون من قبل البالغين.
4. يمكن التخلي عن الموطن الاختياري من خلال اكتساب موطن آخر أو العودة إلى الموطن الأصل.

وعموما فإن موطن الشخص ليس إلا مكان سكناه الذي ينوي العودة اليه كلما ابتعد عنه، إذ يعتبر بمثابة بيته الطبيعي.

لذلك فالموطن يعني الإقامة الدائمة مع توافر النية للبقاء والاستقرار في بلد ما[3]. ويتكون الموطن من ركنين الأول مادي ويتمثل بالإقامة والثاني معنوي ويتمثل بتوافر النية.

أولا- الإقامة:

لكي تتحقق الإقامة لابد أن يتصف وجود الشخص في الدولة بالاستمرار، فلا يكفي وجود الشخص في دولة ما عابرا أو زائرا إذ يكون وجوده بهذا الوصف عارضا

(1) د. ممدوح عبد الكريم حافظ (القانون الدولي الخاص وفق القانونين العراقي والمقارن)، ط1، دار الحرية للطباعة، بغداد، 1973، ص168 .

(2) د. عبد القادر حلمي (الضريبة العامة على الإيراد)، مصدر سابق، ص28 .

(3) د. عز الدين عبد الله، مصدر سابق، ص37 .

ومؤقتا ولا تترتب عليه أية آثار فيما يتعلق بضريبة الدخل. إذ لا تنشأ بينه وبين ذلك البلد علاقات اقتصادية تقتضي فرض ضريبة باستثناء تحقيق دخول له في ذلك البلد حيث تفرض عليه الضريبة بموجب معيار مصدر الدخل، ولكن لا يشترط لتحقيق هذا الركن أن يكون للشخص سكن ثابت في البلد الذي يقيم فيه[1]، المهم أن يتصف وجوده في ذلك البلد بالاستمرار.

ثانيا- النية:

إن الإقامة مهما طالت لا تكفي وحدها لتكوين الموطن إذ لابد أيضا أن يتوافر لدى الشخص نية البقاء بإقليم الدولة لمدة غير محدودة بحيث إذا ما غادر الاقليم فإنه يغادره بنية الرجوع إليه.

وينتقد (د. علي الزيني) النية إذ يؤكد أن النية موجودة لدى جميع الأفراد المقيمين في بلدهم الأصلي وهي نية سلبية فمثلا أن المصري المقيم في مصر لا يفكر عادة في أن يجعل مصر موطنا له ولا توجد لديه نية أصلا ولكن توجد لديه نية إيجابية عندما يفكر في مغادرة مصر بقصد الهجرة إلى دولة أجنبية والتوطن فيها[2]. لذلك فإن مسألة تعيين الموطن هي مسألة موضوعية متعلقة بالوقائع.

وعموما فإن الإقامة تتحقق بالركن المادي أما التوطن فيتحقق بالركن المادي والمعنوي معا.

ومما تجدر الإشارة إليه أن تحديد موطن الشخص المعنوي يستند إلى أحد المعيارين الآتيين:

1- معيار التأسيس / موطن الشخص المعنوي هو دولة التأسيس.

---

(1) يقال في ذلك (فقد يعتبر الفرد مقيما بالقطر ولو انتقل من فندق إلى آخر، أو سكن الخيام أو افترش الأرض) انظر: عادل الحياري، مصدر سابق، ص150 .

(2) د. علي الزيني، مصدر سابق، ص519 .

2- معيار مركز الإدارة الرئيس / موطن الشخص المعنوي على وفق هـذا المعيـار هـي الدولـة التـي يوجد فيها المديرون والجمعية العمومية أو مجلس الإدارة[1].

بعد هذا العرض الموجز لضابط الموطن لابد من الإشارة إلى مسوغات الأخـذ بـه وأهـم العيـوب التـي وجهت اليه وكما يأتي:

مسوغات الأخذ بضابط الموطن[2]:

1. يعد اختيار الشخص بلدا معينا، ليس بلد الجنسية، ليكون موطنا له، قبولا صريحا منه بهذا البلـد المختار بنظمه وقوانينه، ورضاء بالخضوع لهذه الـنظم والقـوانين. وبمـا أن التشريـعات الضريـبية تعتبر من ضمن هذه القوانين لذلك فإن الشـخص يخضـع للضريـبة التـي تفـرض في بلـد المـوطن اختيارا منه ورضاء حرا بتطبيق أحكامها عليه.
2. فيما يتعلق بالشخص المعنوي الذي يـزاول نشـاطا اقتصـاديا إنمـا أعطـى حـق التكـوين والإنشـاء ومباشرة النشاط بما يحقق له النمـو في دولـة المـوطن (الـذي تـم فيـه التسـجيل) كـما أن الإدارة والرقابة تكون في معظم الأحيان في البلد الذي تم التسجيل فيه، لذلك فإنه ينتمي أساسا إلى بلـد التسجيل بما يحق معه لهذا البلد أن تفرض الضريبة على دخل ذلك الشخص.
3. يجب أن يتضامن المتوطن مع أعضاء الجماعة في دولة الموطن بوصفه عضـوا فيهـا لـذا لابـد مـن تحمل الأعباء العامة طبقا لمبدأ التضامن الاجتماعي الذي يعد الأسـاس القـانوني الحـديث لفـرض الضريبة على الدخل.
4. أما من حيث الإجراءات الإدارية والعملية في مجال التطبيق فيسـهل الرجـوع إلى قـوانين المـوطن ونظمه وكذلك تحديد الأموال ومراقبة نموها في بلد الموطن بما يحقق التيسير في المعاملات.

---

(1) عادل الحياري، مصدر سابق، ص150 .

(2) عادل الحياري، المصدر نفسه، ص152 ومابعدها؛ عبد الحسن هادي صالح، مصدر سابق، ص16 ومابعدها و ص35 ومابعدها .

عيوب الأخذ بضابط الموطن[1]:

على الرغم من المسوغات التي قيلت في ضابط الموطن فإنه لا يخلو من بعض العيوب وهي كالآتي:

1. لا يجوز إطلاق حرية الشخص بلا قيود، في اختيار القانون الضريبي الذي يراه في مصلحته ودون النظر إلى أية اعتبارات أخرى وفي أي وقت إذ يستطيع بسهولة ويسر وبلا سبب تغيير موطنه حسب مايراه محققا لمصلحته الشخصية من تسهيلات، وهذا بدوره يؤدي إلى حرمان (الدولة الأم) من فرض الضريبة على دخله.
2. يترتب على الأخذ بضابط الموطن، شأنه في ذلك شأن الجنسية، خضوع كل ما يحصل عليه المتوطن من إيرادات بصرف النظر عن مصدر تحققها أي بصرف النظر عن كونها قد تحققت في دولة الموطن أو في دولة أخرى، وكما قيل بالنسبة إلى الأخذ بضابط الجنسية يقال بالنسبة إلى ضابط الموطن بأنه ليس من العدل ملاحقة الأموال خارج الحدود وفرض الضريبة عليها، إذ يكون الحق هنا في فرض الضريبة للدولة التي وفرت للمال والنشاط الحماية والرعاية في ظل قوانينها وكفلت له ما يحقق له النمو والإزدهار.
3. أن الأخذ بضابط الموطن بشكل مطلق يؤدي إلى إفلات جميع رؤوس الأموال الأجنبية التي تستغل في الدولة من الخضوع للضريبة ومن العدل أن يعطي الحق في فرض الضريبة للدولة التي أتاحت لهذا المال فرصة النمو وكفلت له الرعاية والاستقرار على الرغم من أنه وافد من الخارج.
4. يترتب على فرض الضريبة من قبل دولة الموطن على أرباح رؤوس الأموال التي تستغل في الخارج والتي يحصل عليها متوطنون فيها إلى حدوث ازدواج ضريبي بما يتنافى مع العدالة وزيادة العبء الضريبي على المكلف.

[1] عادل الحياري، المصدر نفسه، ص152؛ عبد الحسن هادي صالح، المصدر نفسه، ص36 .

ومما تجدر الإشارة اليه أن مفهوم الموطن ليس محددا بطريقة واضحة في جميع الأحوال، فقد يختلف تحديده من قانون لآخر كما قد يختلف من دولة لأخرى، فمفهوم الموطن في قانون الانتخاب يختلف عنه في قانون الجنسية، كما تختلف نظرة القانون المدني في هذا الشأن عن نظرة القانون التجاري[1]، وكذلك الأمر بالنسبة إلى التشريعات الضريبية للدول المختلفة[2].

([1]) انظر: عادل الحياري، مصدر سابق، ص32؛ د. ثروت بدوي (النظم السياسية) دار النهضة العربية، القاهرة، 1989، ص244.

([2]) ففي التشريع الانكليزي:- يقصد بالموطن المكان أو البلد الذي يقيم فيه الشخص بصفة دائمة، أو الذي لديه محل سكنى، ويقصد بمحل السكنى المحل الذي يقيم فيه وينوي العودة إليه عندما يبعد عنه لأنه يعتبره بمثابة بيته الطبيعي، وقد يكون موطنا أصليا أو مختارا، ويذهب الفقه الانكليزي 0الى عدم مطابقة مفهوم الموطن للإقامة لوجود فارق بينهما، إذ يمكن للشخص عدة أماكن مختلفة للإقامة في دول مختلفة وفي وقت واحد بينما لا يكون له سوى موطن قانوني واحد، كما ويشترط القضاء الانكليزي لاكتساب الشخص موطنا مختارا ضرورة توافر نية اختيار الموطن الجديد والإقامة فيه ولاتغنى أحداهما عن الاخرى إذ يتحتم توافر الإقامة المقترنة بالنية.

ومن تطبيقات القضاء الانكليزي حول مفهوم الموطن قضية لسيدة استرالية تتلخص بأن موطن هذه السيدة الأصلي استراليا، دخلت انكلترا للعلاج وبقيت في إحدى مستشفيات الأمراض العقلية الانكليزية ما يقرب من أربعة وخمسين عاما، وحكم القضاء الانكليزي بعدم اعتبارها متوطنة في المملكة المتحدة، وقضى باعتبار موطنها هو استراليا، إذ لا تكفي الإقامة بلا تحديد ومن غير نية، بل يتحتم أن تكون نية الإقامة قد تمت اختيارا وفي هذه القضية لم تتم الإقامة والنية اختيارا راجع: عادل الحياري، مصدر سابق، ص154

أما التشريع الفرنسي: فيعتبر الشخص متوطنا في فرنسا في مجال الضرائب، إذا ما اتخذ من فرنسا مركزا لمصالحه الرئيسة، أو أقام فيها مدة تزيد على خمس سنوات . فإذا كان للفرد مثلا، دار سكنى مملوكة أو مستأجرة لمدة تزيد على السنة وتسكنها عائلته فإنه يعتبر متوطنا في فرنسا، كما يعتبر أيضا الشخص الذي يمارس مهنة رئيسة في فرنسا كأن يكون طبيبا أو مهندسا أو محاميا ويمارس مهنته في البلاد الفرنسية بصورة رئيسة، متوطنا باعتبار أن له مصالح اقتصادية وعائلية في فرنسا .

راجع:عبد الحسن هادي صالح، مصدر سابق، ص19، ص373.

وفي التشريع الأمريكي:- لم تحدد التشريعات الأمريكية ماهية الموطن لذلك يتعين الرجوع إلى القواعد العامة في قوانين الولايات المختلفة . أما القضاء الأمريكي في الولايات فإنه يشدد على فقد الموطن القديم واكتساب موطن جديد ومن القضايا التي عرضت على المحاكم في هذا الصدد قضية الدكتور Dorrance والتي تتلخص في أن الدكتور Dorrance - كان يقيم في ولاية نيوجرسي إذ كان يعيش في مزرعة متوسطة مع عائلته وكان يزاول نشاطا اقتصاديا في بعض

الفرع الثاني: الإقامة

يعتبر محل الإقامة من أهم قواعد الاسناد الاقليمية على الرغم من أن المصطلح لم يعرف في التشريعات الضريبية وأن هذا النقص في التعريف يؤدي دوره في ضمان الفكرة القائلة أن تطبيق التشريع الذي يستخدم من خلاله المصطلح يعد أمرا عرضيا (من خلال المصادفة ويكون خارج التوقعات)، لذلك فقد انتقد (Viscount Sumner) هذه الفكرة انتقادا لاذعا، وعلى الرغم من ذلك فإنه يؤيد أن النصوص التشريعية التي جرى فيها استعمال المصطلحات هي نصوص تشريعية واضحة[1]. لذا فقد لجأت معظم التشريعات الضريبية إلى النص على خضوع دخل الأشخاص الطبيعيين والأشخاص المعنوية للضريبة إذ نصت بعض التشريعات على قسمين، الأول يختص بأحكام الضريبة على الأشخاص الطبيعيين، والثاني يختص بأحكام الضريبة على شركات الأموال[2]، والضابط الذي يعتد به في كثير من الدول فيما يتعلق بالأشخاص

الشركات، وفي سنة 1935 اشترى مزرعة في ولاية بنسلفانيا وانتقل اليها وأقام فيها ولكنه احتفظ ببيته في ولاية نيوجرس إذ خصصه لوالدته وشقيقته.

وكان يقوم بزيارتهما والمبيت عندهما أحيانا وعلى الرغم من أن الدكتور Dorrance كان يقضي معظم وقته في بنسلفانيا، فإنه كان يدفع الضرائب ويدلي بصوته في الانتخابات في نيوجرس ويحاول أن يثبت انتماءه إليها.

حتى أنه كتب وصيته طبقا لقوانينها، وعند عرض القضية على المحكمة العليا في بنسلفانيا أبدت حق فرض الضريبة في هذه الولاية وقررت أن الذي يحدد الموطن هو بيت الرجل ويكون بيت الرجل في المكان الفعلي لا حيث يرغب في أن يكون .

وعلى الرغم من أن الدلائل تشير إلى أن الدكتورDorrance قد أقام موطنه في بنسلفانيا إلا أن محكمة نيوجرس أخضعت تركته للضريبة بحجة أن الشخص لايفقد الموطن القديم إذا انتقل إلى محل جديد مادام في نيته العودة إلى الموطن القديم، ولايغير من هذا عدم تحديد موعد عودته ... ومع اختلاف محكمتي بنسلفانيا ونيوجرسي في تحديد أساس الموطن إذ أخذت الأولى بالإقامة شاهدا على الموطن، وأخذت الثانية بالنية أساسا لتحديد الموطن، إلا أن هناك أحكاما أخرى اشترطت توافر كلا العنصرين لاكتساب الموطن . راجع في ذلك عادل الحياري، مصدر سابق، ص155 ومابعدها .

(1) James Kirkbride and Abimbola, op.cit, p24 .

(2) تخضع الأشخاص المعنوية لضريبة الدخل في الولايات المتحدة الأمريكية والعراق والأردن بوصفها أشخاصا مستقلة، وفي المملكة المتحدة تخضع تلك الأشخاص لضريبة الدخل بوصفها نائبة في السداد عن المستفيدين من توزيعاتها، وفي مصر أخذ بالضريبة الموحدة وقد أفرد كتابا خاصا في القانون المرقم 187 لسنة 1993 تحت عنوان الضريبة على شركات الأموال .

راجع عادل الحياري، الضريبة على الدخل العام، مصدر سابق، ص160، هامش رقم (1) .

المعنويين، هو ضابط الإقامة وكذلك مصدر الدخل، إذ تخضع الأشخاص المعنوية للضريبة تبعا لإقامتها ومصدر نشوء أرباحها.

أما إقامة الشخص الطبيعي، فإن مسألة تحديدها ليست سهلة من الناحية العملية والتطبيقية وان بدأت سهولتها من الناحية النظرية، لذلك ولأجل تحديد محل إقامة الفرد لابد من معرفة كل سنة تقديرية لأن لها علاقة أو صلة بالتحديد، ويجب أن يعامل الفرد على أساس هل له محل إقامة معتاد من عدمه بالنسبة إلى السنة الضريبية ولايمكن أن نعتبره مقيما في جزء من السنة وغير مقيم في الجزء الآخر منها، وهناك عدة عوامل لاعتبار الفرد مقيما منها، مدة الوجود المادي وهي غالبا ما تتحدد بمدة تتراوح 3-6 أشهر متصلة أو منقطعة[1]. وهناك من التشريعات الضريبية تعاملت مع أجزاء اليوم (الوصول والمغادرة) واعتبرتها أياما كاملة تضاف إلى مدة الإقامة[2].

كذلك فإن الزائر قد يمضي مدة أكثر من 6 أشهر ولا يعتبر مقيما[3]. وعلى العكس من ذلك فإن غياب الفرد لمدة سنة ضريبية كاملة يعتبر مقيما حتى وأن كان غير موجود من الناحية المادية[4].

([1]) د. اسماعيل خليل اسماعيل (المحاسبة الضريبية)، ط1، جامعة بغداد، 2002، ص238 .

([2]) كالتشريع الانكليزي في قضية (IRCV Wilkie) التي تتلخص بأن دافع الضريبة اسكتلندي له موطن في استكتلندا ويعيش في الهند وصل بريطانيا الساعة الثانية بعد الظهر من 2 حزيران 1947

وغادر الساعة العاشرة صباحا قبل الظهر في 2 كانون الثاني 1947، وقد أكد القاضي (Donovan) أن كلا من يومي الوصول والمغادرة يعدين يومين كاملين ودافع الضريبة يعتبر مقيما في بريطانيا . مشار اليه في:

James Kirkbride, op.cit, pp 29-30 .

([3]) أخذ بذلك التشريع الانكليزي في القضية (AGV Coote) والتي تتلخص بأن دافع الضريبة له موطن في ايرلندا وعاش سنة هناك واشترى مسكنا له في لندن وقام بتجهيزه وبقى لمدة عدة أسابيع ومن ثم هل يعتبر مقيما في بريطانيا ويمكن فرض الضريبة على الأرباح المحققة في بريطانيا وعن أملاكه وأمواله التي يحصل عليها في ايرلندا . فقد أكدت المحكمة من خلال القاضي (Grahamb) الذي أشار إلى أنه من المستحيل أن نشير بأن محل إقامة المدعي عليه في انكلترا كان عرضيا أو مؤقتا لأنه في أي وقت من أوقات السنة يأتي إلى لندن لأن لديه مسكنا جاهزا .

وأكد على ذلك أيضا القاضي (woodb) . انظر في ذلك:

- Ibid , p32 .

([4]) لتوضيح ذلك من خلال القضية (Turnbllv Foster) التي تتلخص بأن دافع الضريبة يواصل عملا تجاريا في مدينة (Madras) الهندية وأولاده عاشوا في منزلهم العائلي في بريطانيا، كما يزورهم لفترات قصيرة بالسنة علما أن دافع الضريبة وزوجته لم يكونا في بريطانيا .

كما أن انتظام الزيارات لفترات أقل من 6 أشهر يعتبر فيها الفرد مقيما حتى وإن لم يكن له مسكن أو محل تجاري أو مؤسسة أو منشأة[1]. فضلا عن أن الزيارات بحد ذاتها لاتكفي لاعتبار الفرد مقيما[2]. وإنما يجب أن يؤخذ بنظر الاعتبار طبيعة الزيارة (أي الغرض من الزيارة وارتباطه بالدولة)، أي أن الغرض من الزيارة له دور كبير في تحديد محل الإقامة.

من كل ماتقدم فإن الإقامة مسألة يصعب تحديدها بدقة فقد لجأت المحاكم في بعض الدول بضرورة دراسة كل حالة على حدة في ضوء الوقائع والملابسات الخاصة بها[3]. وعلى أية حال فإن الإقامة شأنها في ذلك شأن الموطن - لا تتحقق إلا بتوافر ركنين معا، يتمثل الأول بالوجود الطبيعي، والثاني في النية.

إن محاولات مصلحة الضرائب الانكليزية قد أخفقت إذ عدته بأنه لم يكن في الدولة لمدة سنة لذلك اعتبر غير مقيم . أما القاضي (The Lord Justice clerk) فقد أشار إلى أن دافع الضريبة لم يكن له إقامة معتادة، في بريطانيا وهي حقيقية أشارت اليها المحكمة وأن محل الإقامة المعتاد لدافع الضريبة هو مدينة (Madras) وكذلك أكد على ذلك اللورد (Trayner) ولكن مجموعة العوامل الخارجية تجعل الشخص مقيما حتى وإن كان خارج بريطانيا وأحد هذه العوامل هي قاعدة محل الإقامة . وفي قضية أخرى (Rogersvirc) التي تتلخص في أن بحارا بريطانيا يعمل قبطانا لإحدى البواخر، كان قد تغيب عن بريطانيا طوال السنة في الوقت الذي كان يحتفظ بمكان للسكن لأفراد عائلته في بريطانيا، وقد قضى في تلك القضية باعتبار البحار مقيما في بريطانيا مادام يملك منزلا فيها وهو من ثم يخضع لضريبة الدخل بالنسبة إلى راتبه عن تلك السنة، وقد عرفت المحاكم الانكليزية محل الإقامة بأنه المكان الذي يمكن للفرد أن يلجأ اليه مع عائلته كلما أراد وبسهولة باعتباره مكان سكناه، فإذا مكث فيه جزءا من السنة عد مقيما به خلال تلك السنة .انظر:

- Ibid , pp 33-34 .

([1]) وقد تم توضيح هذه المسألة من خلال قضية (LysaghtvIrc) التي تتلخص بأن دافع الضريبة كان يعيش في ايرلندا ويذهب إلى انكلترا كل شهر لحضور اجتماع المدراء لكونه مديرا استشاريا لشركة ويبقى في انكلترا لمدة اسبوع واحد في الفنادق . واعتبر مقيما في انكلترا لانتظام زياراته. انظر:

James Kirkbride , op . cit , p 43 .

([2]) على سبيل المثال القضية (Zorab virc) التي تتلخص بأن دافع الضريبة كان عضوا متقاعدا في خدمة مدنية هندية (مرفق مدني هندي) وفي أثناء زياراته المعتادة إلى أوربا أمضى خمسة أشهر في بريطانيا كان الغرض الوحيد من هذه الزيارة هو زيارة الأصدقاء . إذ لم يعتبر مقيما وأيد هذا الحكم القاضي (Rowlatt) .

Ibid , p 44 .

([3]) عادل الحياري، مصدر سابق، ص161؛ عبد الحسن هادي صالح، مصدر سابق، ص15 .

الوجود الطبيعي:

يعني الوجود الطبيعي الإقامة الفعلية في البلد، ولايشترط لتوافر هذا الركن وجود مسكن أو محل ثابت في البلد الذي يقيم فيه الشخص، ويعد الشخص مقيما في بلد ما حتى لو كان متنقلا بين فنادقه، بينما لايعد مقيما في البلد من يمتلك فيها مسكنا مؤثثا لغرض الزيارات فقط في حالة عدم إقامته فيه خلال السنة الضريبية، كما لاتوجد هناك علاقة بين الإقامة والجنسية فقد يكون الشخص مقيما في بلد ما على الرغم من حقه القانوني في الإقامة في بلد الجنسية.

النية:

أي لابد من توفر نية الإقامة الدائمة وعليه فلا يعد الزائر أو العابر مقيما أيا كانت فترة بقائه في البلد، المهم نية الإقامة الدائمة، فالشخص الذي يقيم في بلد ما لغرض معين وينوي المغادرة فور انتهائه من انجاز غرضه لايعد مقيما، بينما من يقيم في البلد وليس له قصد محدود بموعد المغادرة يعتبر مقيما في ذلك البلد[1].

وعليه فإنه ما يشترط لتوافر الإقامة من أركان، هو نفسه ما يشترط لتوافر الموطن، مما يترتب عليه الخلط بين الإقامة والموطن والفرق بينهما كما يراه الكتاب هو أنه قد يكون للشخص أكثر من محل إقامة بينما لا يكون له سوى موطن واحد[2].

وبالنسبة إلى الأشخاص المعنوية، فإن الشخص المعنوي يعتبر مقيما في البلد الذي تتم فيه الرقابة الفعلية والإدارة أو معيار التأسيس أي الدولة التي تأسس بموجب قوانينها أو معيار ممارسة النشاط الاقتصادي[3].

([1]) راجع:

- عادل الحياري، مصدر سابق، ص162؛ عبد الحسن هادي صالح، مصدر سابق، ص16 ومابعدها.

([2]) عبد الحسن هادي صالح، مصدر سابق، ص16 .

([3]) James Kirkbride , op. Cit , p 56 .

مسوغات الأخذ بضابط الإقامة[1]:

من التبريرات التي قيلت للأخذ بضابط الإقامة أساسا لنطاق سريان الضريبة. إن دولة الإقامة توفر الحماية والرعاية للمقيم، كما تساعده على تنمية أمواله عن طريق إفادته بما تقدمه تلك الدولة له من تسهيلات ومساعدات، ومن العدالة أن يشارك المقيم في أعباء دولة الإقامة باعتباره عضوا في مجتمعها وكما معروف لدينا بأن التضامن الاجتماعي هو الأساس القانوني الحديث لفرض الضريبة لذلك يحتم على أعضاء الجماعة التضامن فيما بينهم في تحمل الأعباء العامة، كما أن اختيار الشخص بلدا معينا ليقيم فيه يعد قبولا منه للقوانين السارية في ذلك البلد ومنها القوانين الضريبية، كما أن الأخذ بضابط الإقامة يحقق شخصية الضريبة وهي من خصائص الضريبة على الدخل، الذي يتطلب الأخذ بعين الاعتبار الظروف المحيطة بالمكلف وهذا بدوره لا يتحقق إلا في البلد الذي يقيم فيه المكلف.

الانتقادات التي وجهت إلى ضابط الإقامة[2]:

هي الانتقادات نفسها التي وجهت إلى ضابط الموطن، فمعيار الإقامة ليس ثابتا، إذ يمكن للشخص تغيير إقامته بسهولة لتجنب الضريبة التي تفرض على دخله، فضلا عن أن تعدد أماكن الإقامة يؤدي إلى الازدواج الضريبي، عندما تفرض الضريبة على الدخول الناتجة من الخارج في أحد من أماكن الإقامة، وتفرضها الدول الاخرى عند نشوئها كما ان فرض الضريبة على دخل المقيم دون غيرها من الدخول يؤدي إلى إفلات أرباح رؤوس الأموال المستثمرة في داخل الدولة وتعود ملكيتها لأشخاص يقيمون في الخارج، فضلا عن الأخذ بضابط الإقامة يبيح فرض الضريبة على الدخول التي تتأتى للمقيم من الخارج على أساس الإقامة بالنسبة إلى الشخص الطبيعي وعلى أساس الإدارة والإشراف بالنسبة إلى الشخص المعنوي.

---

(1) راجع في ذلك:-

- عادل الحياري، مصدر سابق، ص163؛ د. أحمد ثابت عويضة (ضريبة الأرباح التجارية والصناعية)، مصدر سابق، ص45 ومابعدها .

(2) عبد الحسن هادي صالح، مصدر سابق، ص17 ومابعدها .

المطلب الثالث
التبعية الاقتصادية[1]

يقضي هذا المبدأ بأن تكون رابطة الولاء الاقتصادي المتمثلة بمبدأ الاقليمية هي الأساس الذي يسوغ الخضوع للضريبة، أي أن الأخذ بضابط الموطن في مجال نطاق سريان الضريبة على الدخل أن يكون الحق في فرض الضريبة للدولة التي يتحقق فيها الدخل، ولايهم أن يكون صاحب الدخل يقيم داخل حدود الدولة استنادا إلى رابطة الجنسية أو الموطن أو كان يقيم في الخارج، ويترتب على الأخذ بهذا المعيار قيام الدولة بفرض الضريبة على كل دخل ينشأ أو يتحقق على اقليمها، أي أن نشوء الدخل على اقليم الدولة يعد سببا كافيا لفرض الضريبة على ذلك الدخل من قبل تلك الدولة[2].

وعموما فان معيار التبعية الاقتصادية كغيره من المعايير له مزايا وعليه انتقادات يمكن إجمالها بما يأتي:

مزايا الأخذ بمبدأ التبعية الاقتصادية:

1. يترتب على المكلف أن يساهم في أعباء الدولة العامة لأنه يستفيد من الخدمات التي تقدمها الدولة في تحقيق الإيرادت التي يحصل عليها فضلا عن الحماية التي توفرها له الدولة في الحفاظ على أمواله وممتلكاته[3].
2. إن قانون الضرائب شأنه شأن القوانين الأخرى في الدولة وهو أن يطبق من حيث المكان أي تطبيقه على المال الذي يقع داخل حدود الدولة

(1) يعود الفضل في ظهور هذا المبدأ إلى الاستاذ الألماني (JeorJe Shanz) حيث أشار له لأول مرة في مقالة له بعنوان (الالتزام الضريبي) المنشور في مجلة (Fino Zarchiv) عام 1982 حيث تبنى مبدأ التبعية الاقتصادية كضابط لتحديد نطاق سريان الضريبة على دخل الأشخاص .

انظر: عبد الحسن هادي صالح، مصدر سابق، ص30 .

(2) عادل الحياري، مصدر سابق، ص183 ومابعدها .

(3) د. دلاور علي ود. محمد حمدي النشار (النظم الضريبية)،الاسكندرية، 1961، ص343 .

(اقليمها) وفي حالة إمتداد سيادة الدولة إلى أقاليم أخرى يعني انتهاك سيادة الدول الأخرى[1].

3. الأخذ بهذا المعيار يؤدي إلى تلافي ظاهرة الازدواج الضريبي الدولي، فضلا عن انه يؤدي إلى القضاء على جميع الصعوبات العملية التي تقابل التطبيق، لذلك فإن تحديد نطاق سريان الضريبة بناء على هذا المعيار تسوغه الاعتبارات العملية والملاءمة الإدارية[2].

الانتقادات التي وجهت إلى معيار التبعية الاقتصادية:

1. لايمكن الاعتماد على معيار التبعية الاقتصادية اعتمادا رئيسيا، لأن المتوطنين في دولة مايتحتم عليهم الوفاء بالالتزامات تجاه الدولة التي يعيشون فيها، حتى لو كانت أموالهم ناتجة في الخارج[3].
2. قد تكون هناك صعوبات في تحديد مكان بعض الأموال والأنشطة الاقتصادية التي تنتج الإيرادات وبخاصة تلك الثروة المنقولة التي يسهل نقلها من مكان إلى آخر، ويترتب على ذلك صعوبة تقدير تلك الأموال وفرض الضريبة عليها[4].
3. ويترتب على الأخذ بهذا المعيار أيضا تعدد الضرائب بالنسبة إلى المكلف الذي تنشأ له ايرادات في عدة دول مما قد يعوق تداول الأموال وتنقل الأشخاص، وهذا بدوره يؤدي إلى تكليف المكلف بان يدفع إلى عدة دول ضرائب قد يزيد مجموعها على مقدار الضريبة التي قد يدفعها لو تجمعت مصالحه في دولة واحدة مما يترتب عليه تناسب الضريبة التي يطالب بها مع مقدرته التكليفية التي تعد من أهم أسس فرض الضرائب[5].

([1]) عبد الحسن هادي صالح، مصدر سابق، ص38 .

([2]) د. أحمد ثابت عويضة (ضريبة الأرباح التجارية والصناعية)، مصدر سابق، ص84 .

([3]) عبد الحسن هادي صالح، مصدر سابق،ص39 .

([4]) المصدر نفسه، ص38 .

([5]) د. أحمد جامع (علم المالية العامة)، مصدر سابق، ص229 .

4. كما يترتب على الأخذ بهذا المعيار أيضا فرض الضريبة على أموال أجنبية داخل الدولة في الوقت الذي قد يكون من مصلحتها إعفاء تلك الاموال من الخضوع للضريبة، وكذلك استبعاد أموال وطنية مستقلة في الخارج من الضريبة الوطنية في الوقت الذي يكون من مصالحها فرض الضريبة عليها[1].

من كل ماتقدم يتضح لنا بأن هذه المعايير (الجنسية، الموطن أو الإقامة، مصدر الدخل) تتمتع بالمزايا إلا أنه وفي الوقت ذاته لاتخلو من العيوب، فحق الدولة في فرض الضريبة على رعاياها استنادا إلى معيار الجنسية حق لاينكر لها، فمن الواجب أن يشارك أولئك الرعايا في الاعباء العامة لدولتهم، كما يجب الاعتراف بحق الدولة بفرض الضريبة على الشخص الذي يزاول نشاطا ويتحقق له دخل على اقليم تلك الدولة وتحت رعاية قوانينها وحمايتها، كما يجب أن تفرض الدولة الضريبة على الشخص الذي يتوطن فيها أو يقيم على اقليمها بمناسبة تحقق دخل لديه، لذلك لجأت معظم التشريعات الضريبية إلى الأخذ بهذا المعيار أو ذاك بغية تحقيق أهدافها المالية والاقتصادية والسياسية وبما أن هذه الأهداف متباينة من دولة إلى اخرى لذلك اختلفت التشريعات الضريبية في الأخذ بهذه المعايير.

المطلب الرابع
موقف التشريعات الضريبية

الفرع الأول: موقف التشريع الضريبي العراقي

أخذ المشرع العراقي بصورة رئيسية بمعياري الإقامة ومصدر الدخل إلا أنه مع ذلك لم يهمل معياري الجنسية والموطن، بل استعان بهما في مجال تحديد معيار الإقامة ومما يؤكد ذلك أن قانون ضريبة الدخل استعمل كلمة العراقي عند تعريفه

(1) عادل الحياري، مصدر سابق، ص184 .

المقيم إذ عرف بأنه (العراقي الذي سكن العراق...)[1] وهذا خير دليل على أنه أخذ بمعيار الجنسية ولو أراد غير ذلك لجاء النص خاليا من كلمة العراقي[2]. واستخدم معيار الجنسية أساسا للتمييز بين المقيم العراقي وغير العراقي عندما نص على (غير العراقي من غير الأقطار العربية الذي سكن العراق...)[3]. وأخذ بمعيار الموطن عندما نص على (...أن يكون تغيبه عن العراق تغيبا مؤقتا، وكان له موطن دائم...)[4]. كما ويخضع لضريبة الدخل، الاشخاص المعنوية وقد أخذ بمعيار الإقامة لأغراض ضريبة الدخل، إذ أخضع الشخص المعنوي للضريبة مادامت قد تحققت شروط الإقامة بالنسبة إليه، بصرف النظر عن تحقيق دخوله في العراق أو في خارج العراق وأخذ بمعيار مصدر الدخل أيضا لغرض فرض الضريبة على الشخص المعنوي.

وقد حدد المشرع العراقي الشروط الواجب توافرها لاعتبار الشخص مقيما في العراق، وفرق في مجال تلك الشروط بين المقيم العراقي والعربي وغير العراقي، وفرق بين الشخص الطبيعي والشخص المعنوي أيضا وهذا ما سوف نوضحه كما يأتي:

أولا- إقامة الشخص الطبيعي:

فرق المشرع العراقي بين إقامة الشخص الطبيعي العراقي، وإقامة الشخص الطبيعي غير العراقي أي العربي والأجنبي.

1- **المقيم العراقي:**

من خلال الاطلاع على البندين (أ،ب) من الفقرة (10) من المادة (1) من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ يتضح أن هناك حالات وشروطا لإقامة الشخص الطبيعي العراقي، إذ بتوافر أحد هذه الشروط يعد الشخص العراقي مقيما في العراق وهي كما يأتي:

([1]) البندان (أ،ب) من الفقرة (10) من المادة (1) من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ .

([2]) د. عادل فليح العلي (المالية العامة والتشريع المالي)، مصدر سابق، ص188 .

([3]) البند (د) من الفقرة (10) من المادة (1) من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ .

([4]) البند (أ) من الفقرة (10) من المادة (1) من القانون نفسه .

أ- **إذا سكن العراق مدة لاتقل عن أربعة أشهر:**

نصت الفقرة (10/أ) من المادة (1) من قانون ضريبة الدخل العراقي المرقم 113 لسنة 1982 المعدل على أنه (إذا سكن العراق مدة لا تقل عن أربعة أشهر خلال السنة التي نجم فيها الدخل..) يتضح من خلال النص أن العراقي الذي يقيم مدة أربعة أشهر خلال السنة يعتبر مقيما بصرف النظر إذا كانت المدة متصلة أو منقطعة فقد جاء النص مطلقا والمطلق يجري على إطلاقه كأن يسكن شهرا ثم يغادر لثلاثة أشهر، ثم يعود فيسكن شهرين فيغادر لمدة أربعة أشهر، ثم يعود ليسكن شهرا ثم يغادر ماتبقى من السنة، كما لاينظر إلى محل عمله سواء أكان في الداخل أم في الخارج فالنص قد جاء دون قيد أو شرط، ولم يشترط القانون أن تكون عائلة الفرد معه أو أن يكون له محل في العراق أو خارجه، ولكن ما الحكم لو أن العراقي فقد الجنسية بعد إكماله أربعة أشهر إقامة أو قبل إكماله تلك المدة ؟ تذهب السلطات الضريبية إلى أن الشخص يعد مقيما مادام أكمل مدة الإقامة وهي أربعة أشهر لكونه فقد الجنسية بعد الإقامة المهم هو حمله الجنسية خلال مدة الإقامة، أما في الحالة الثانية فما دام أنه قد فقد الجنسية قبل إكمال المدة المطلوبة فلا يعتبر مقيما لأغراض تطبيق قانون ضريبة الدخل، أما إذا فقد الجنسية واستمر في السكن في العراق ليكمل أربعة أشهر متصلة فيعتبر مقيما في هذه الحالة[1] لأنه أصبح في هذه الحالة أجنبيا[2].

ب- **ترك العراق مدة من الزمن:**

اعتبر المشرع العراقي الفرد العراقي مقيما حتى لو ترك العراق مدة من الزمن إذا كان (... تغيبه عن العراق تغيبا مؤقتا وكان له موطن دائم في العراق ومحل عمل رئيس فيه)[3].

لكي يعتبر الفرد العراقي مقيما على وفق هذه الحالة يجب توافر ثلاثة شروط مجتمعة هي:

([1]) د. عادل فليح العلي (المالية العامة والتشريع المالي) مصدر سابق، ص192 .

([2]) البند (د) من الفقرة (10) من المادة (1) من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ .

([3]) البند (أ) من الفقرة (10) من المادة (1) من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ .

الشرط الأول: أن يكون تغيب العراقي تغيبا مؤقتا:

لم يحدد المشرع العراقي مدة التغيب[1]، وليست هناك معايير ثابتة تعالج كل حالة على حدة. لـذلك لابد أن يكون الغرض منه تحقيق بعض الأغراض مع نية العودة اليه بمجرد تحقق تلـك الأغـراض كمـن يسـافر لغرض الدراسة أو السياحة أو العلاج ...الخ، وبما أن المشرع لم يحدد معيارا للتغيب فالمسألة هي مسألة وقائع وقناعة السلطة المالية. وهذا هو اتجاه القضاء العراقي ففي قرار لمحكمة تمييز العراق في القضـية المرقمـة 37 ضريبة / 1954 أكد أن بقاء المكلف بالخارج خلال المدة 1945/9/15 لغاية 1954 لم يكن لأغراض الدراسة بـل لاشتغاله هناك لحسابه الخاص بعيادة فتحها في باريس وبناء على هذا القرار فإنه لم يعتـبر المعـترض مقـيما في العراق استنادا إلى واقعة مادية وهي اشتغال الشخص في باريس واحتفاظه بعيادة يعمل فيهـا ومـن ثـم فـان تغيبه عن العراق لم يكن مؤقتا وإنما كانت لديه نية الإقامة الدائمة هناك لغرض الاشتغال[2].

وجاء أيضا في لجنة التدقيق لمدينة البصرة في القضية المرقمة 19/ ضريبة 1965 أن تغيب المكلف (ج) عن العراق منذ عام 1958 لغاية عام 1964 وإقامته في الخارج بصورة مستمرة لم يكن تغيبا مؤقتا ضمن الحـد المعقول لذلك فقد قررت المحكمة بعدم اعتبار المكلف (ج) مقيما، إلا أن محكمة التمييـز قـررت لـدى عـرض القضية عليها تمييزا نقض قرار اللجنة وتضمن قرار النقض (تبين أن القرار المميز غير صحيح إذ أن المميز أثبـت سبب وجوده بالخارج لعدة سنوات وذلك لعامل المرض الذي ظل ملازما له طيلة هذه المدة وإنه تحت العلاج المستمر وبدون انقطاع وتأييد ذلك بشهادة الطبيب الاخصائي المعـالج وكـذلك مـرض زوجتـه، فضـلا عـن أنـه طاعن في السن، ويحتاج إلى عناية زائدة ومتواصلة، وبذلك يصبح المميز معذورا وبالتالي لايعد

([1]) عكس ماسار عليه القانون الملغي المرقم (95) لسنة 1959 إذ حدد التغيب المؤقت بعبـاره (ضـمن الحـد المعقـول) في حـين أن النص في القانون الحالي قد جاء خاليا من العبارة المذكورة . انظر: د. عادل العلي، مصدر سابق، ص192

([2]) مشار اليه في تقي الوسواسي، ج1، مصدر سابق، ص48 .

غير مقيم، ولما تقدم قرر نقض القرار المميز وإعادة الاضبارة إلى لجنة التدقيق لاتباع ماتقدم وصدر القرار بالأكثرية)[1].

يتضح من خلال القرار أعلاه أن المكلف اعتبر مقيما لكونه مسافرا إلى الخارج لغرض العلاج أي أن سبب الزيارة هو للعلاج.

الشرط الثاني: أن يكون له موطن دائم:

الموطن الدائم لأي شخص هو موطن سكناه الذي تتوافر لديه النية للعودة اليه كلما ابتعد عنه، أي أنه البلد الذي يوجد فيه سكن عائلته الدائم أي أنه القطر الذي يعد بمثابة بيته الطبيعي[2]. وموطن الابن هو موطن والده حتى وإن ولد هذا الولد خارج القطر[3]. والموطن قد يكتسب بقوة القانون وهي حالة اكتساب الزوجة لموطن زوجها، ويستند الموطن على ركنين أساسيين هما ركن مادي ويتمثل بالإقامة وركن معنوي يتمثل بالنية[4]. ولهذا فالإقامة ليس الموطن بل أحد أركانه، لذا فقد يكون للشخص أكثر من محل إقامة في حين لايكون له إلا موطن قانوني واحد.

الشرط الثالث: أن يكون للفرد محل عمل رئيس في العراق:

لم يحدد المشرع العراقي المقصود بمحل العمل الرئيس إلا أن الفقه يتجه إلى تحديد محل العمل بالمكان الذي يمارس فيه الفرد نشاطه الاقتصادي مهما كان نوعه، على أن يكون محور جميع نشاطه الداخلي والخارجي، أي أن يكون نشاطه في الخارج فرعيا[5].

والسؤال الذي يطرح نفسه هل يشترط أن يكون هذا المحل له كيان مادي كبناء أو آثاث أم أن العمليات التي يؤديها الفرد يجب أن تكون على وجه الاعتياد والتكرار ؟

([1]) مشار اليه في تقي الوسواسي، ج1، مصدر سابق، ص48 ومابعدها

([2,3]) د. صالح يوسف عجينة، مصدر سابق، ص255

([4]) حسن عداي الدجيلي (شرح قانون ضريبة الدخل رقم 113 لسنة 1982)، مصدر سابق، ص44

([5]) د. صالح عجينة، مصدر سابق، ص257 .

للإجابة عن هذا التساؤل فقد اختلف الفقه حول ذلك فمنهم ذهب إلى أنه لايمكن لشخص ما أن يمارس عملا تجاريا دون أن يكون مسجلا في غرفة التجارة التي تشترط بدورها أن يكون له أسم ومحل تجاري بوصفه شرطا لتسجيله وعليه فلابد أن يكون له محل مادي[1]. أما البعض الآخر فقد التزم بالمعنى الحرفي للنص (محل عمل رئيس) لذا فإن الأمر يقتضي أن يكون لمحل العمل كيان مادي من وجود بناء أو آثاث، وهو ما متعارف عليه الناس كمكتب المحامي وعيادة الطبيب والمتجر والمصنع[2].

ومع ذلك فهناك اتجاه في مصر أخذت به مصلحة الضرائب ومجلس الدولة وبعض الكتاب منهم (د.حسين خلاف ود. محمد حمدي النشار) اللذان أكدا على أن المنشأة وهي تقابل محل العمل في العراق لا يشترط فيها أن تكون بناء على وجه الاعتياد والامتهان[3].

إلا أن الرأي الراجع والذي نحن نؤيده هو ما ذهب اليه (الدكتور عادل العلي) في اشتراط أن يكون محل العمل كيانا ماديا هو أقرب إلى نية المشرع وذلك لأن اشتراط الشروط الثلاثة في حالة عدم تحقق مدة الإقامة وهي أربعة أشهر يعد تشددا من قبل المشرع العراقي في موضوع الإقامة ومن قبل هذا التشدد هو أن يكون محل العمل كيانا ماديا، فضلا عن أن ما يؤيد اشتراط المشرع أن يكون محل العمل كيانا ماديا هو انه في حالة ممارسة الشخص لأي نشاط اقتصادي يحقق دخلا له في العراق حتى لو لم يكن مقيما في العراق ولم يكن له محل عمل فيه فإن ضريبة الدخل تسري عليه بموجب معيار آخر هو معيار مصدر الدخل[4].

جـ- العراقي الساكن خارج العراق من موظفي الدولة والقطاع الاشتراكي:

([1]) د. هشام محمد صفوت العمري (اتجاهات المشرع العراقي في ضريبة الدخل)، مصدر سابق، ص ص141-142

([2]) د. صالح عجينة، مصدر سابق، ص ص257-258 .

([3]) مشار اليه في: المصدر نفسه، ص258 .

([4]) د. عادل العلي (المالية العامة والتشريع المالي)، مصدر سابق، ص196 .

اعتبر المشرع العراقي موظفي الدولة الساكنين خارج العراق مقيمين فيه لأغراض تطبيق القانون بشرط أن يكون العراقي الموجود خارج العراق من موظفي الدولة (موظفو السفارات، القنصليات، ... الخ) لأن وجودهم في الخارج لأغراض تتعلق بالمصلحة العامة، وليس المصلحة الخاصة وكذلك عدم خضوعهم للضريبة في محل عملهم لتلافي الازدواج الضريبي الدولي[1].

د- حالة العراقي المتقاعد الساكن خارج العراق:

عد القانون المتقاعد الساكن خارج العراق الذي سافر بعد إحالته على التقاعد مقيما لأغراض تطبيق القانون، حتى وإن كان سكناه في الخارج بشكل دائمي، ومن ثم يخضع للضريبة عن دخله الذي يحققه في الخارج[2] باستثناء الراتب التقاعدي[3].

هـ- العراقي المعارة خدماته إلى شخص معنوي خارج العراق:

قد تقوم الحكومة العراقية بإعارة أحد موظفيها إلى شخص معنوي في الخارج سواء أكان هذا الشخص المعنوي يمثل دولة أجنبية أم سلطة حكومية أم أية مؤسسة أجنبية تتمتع بالشخصية المعنوية، فإن مثل هذا الشخص يعد مقيما في العراق بحكم القانون على الرغم من وجوده في الخارج، ويخضع لضريبة الدخل العراقي بشرط أن يكون معفيا من الضريبة في البلد الذي يعمل فيه[4].

2- المقيم غير العراقي:

لقد ميز المشرع العراقي فيما يتعلق بالمقيم غير العراقي العربي من الأجنبي وكما يأتي:

أ. المقيم من رعايا الأقطار العربية:

([1]) البند (ب) من الفقرة (10) من المادة (1) من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ .

([2]) البند (ب) من الفقرة (10) من المادة (1) من القانون نفسه .

([3]) الراتب التقاعدي معفي استنادا إلى الفقرة (6) من المادة (7) من القانون نفسه .

([4]) البند (ب) من الفقرة (10) من المادة(1) من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ .

يكون الفرد غير العراقي مقيما في العراق إذا كان من رعايا الأقطار العربية ومهما كانت مدة سكناه في العراق[1]. ويعتبر ذلك معاملة خاصة ومتميزة حتى على العراقيين أنفسهم إذ اعتبر المشرع العراقي الفرد العربي مقيما دون أي قيد أو شرط، فالمهم لاعتبارهم مقيمين في العراق أنهم يحملون جنسية أحد الأقطار العربية ويعملون في العراق.

ب. الأجنبي الذي يسكن العراق مدة لا تقل عن ستة أشهر متفرقة أو أربعة أشهر متصلة[2]:

وفي حالة تحقق ذلك فإن المقيم الأجنبي يخضع لضريبة الدخل عن أرباحه في الداخل والخارج.

ومما تجدر الإشارة اليه أن المشرع العراقي شدد المدة على الأجنبي واعتبرها مدة أربعة أشهر متصلة أو ستة أشهر متفرقة.

والسبب في ذلك هو التأكد من نية الإقامة لدى الاجنبي ولكون العراقي أكثر ارتباطا ببلده ولاحاجة إلى الإفصاح عن نية الإقامة لدى العراقي. ويذهب البعض[3] إلى أن المدة التي حددها المشرع العراقي لاتكفي لعد الأجنبي مقيما، والأخذ بها قد يؤدي إلى نتائج غريبة، إذ يصبح الأجنبي الذي دخل العراق للسياحة والاصطياف، ثم امتد به المقام لأي سبب لمدة أربعة أشهر متصلة مقيما ويخضع للضريبة على دخله في الخارج وأن لم يتسلمه، لذا لابد من اقتران نية الإقامة بالاعتياد أو الدوام والاستمرار، كما أن المدة قصيرة لاتكفي لذا يتطلب الأمر النص على مدة طويلة نسبيا فالمدة الطويلة سنة مثلا هي خير إفصاح على نية الأجنبي في الإقامة[4]. ويرد[5] على

(1) انظر: قرار مجلس قيادة الثورة المرقم (1265) في 1979/9/26 والمنشور بالوقائع بالعدد 2736بتاريخ 1979/10/15 الذي عد العربي العامل في العراق مقيما مهما كانت مدة سكناه وجاء نص البند (ج) من الفقرة (10) من المادة (1) من قانون ضريبة الدخل المرقم 113 لسنة 1980 المعدل مؤكدا قرار مجلس قيادة الثورة المشار اليه أعلاه .

(2) البند (د/1) من الفقرة (10) من المادة (1) من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ .

(3) د.صالح عجينة، مصدر سابق، ص367 .

(4) د. صالح عجينة، مصدر سابق، ص368 .

(5) حسن عداي الدجيلي، مصدر سابق، ص48 .

ذلك أن المشرع باشتراطه المدة المحددة هو في حد ذاته تشديد عوضا عن نية الإقامة، فضلا عن أن نية الإقامة أمر صعب إثباته، والحقيقة أن عد الأجنبي مقيما يعتبر بمثابة امتياز له وليس عقوبة فإن تحقق له دخل خلال مدة تواجده في الداخل، فالأفضل له عده مقيما، أما مسألة دخله الذي قد يتحقق في الخارج فهو أمر يصعب إثباته من الناحية العملية ومن ثم سيكون خارج نطاق الضريبة غالبا، لذلك فإن المشرع الضريبي العراقي لايخضع للضريبة دخل المقيمين غير العراقيين الناجم خارج العراق[1].

جـ- الأجنبي المستخدم لدى شخص معنوي

يعد الأجنبي مقيما في العراق إذا كان مستخدما لدى شخص معنوي موجود في العراق[2]، ويشترط لإقامة الأجنبي في العراق شرطان هما:

الأول: أن يسكن في العراق، دون أن يحدد المشرع أية مدة زمنية

الثاني: أن يكون هذا الفرد مستخدما لدى شخص معنوي في العراق

د- الأجنبي المستخدم لدى مشروع صناعي متمتع بالإعفاء:

نص البند (د/2) من الفقرة (10) من المادة (1) من قانون ضريبة الدخل العراقي المرقم 113 لسنة 1982 المعدل على عد الأجنبي مقيما في العراق إذا كان من ذوي الاختصاص الفني واستخدم للعمل في مشروع صناعي له حق التمتع بالإعفاء على وفق قانون تنمية وتنظيم الاستثمار الصناعي. يتضح من خلال النص أن هناك شروطا لابد من توافرها لاعتبار الأجنبي مقيما في العراق وهي كما يأتي:

1- أن يكون الفرد ساكنا في العراق، وبصرف النظر عن مدة سكناه.

2- أن يكون من ذوي الاختصاص الفني أو العلمي.

([1]) الفقرة (3) من المادة (5) من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ .

([2]) البند (د/2) من الفقرة (10) من المادة(1) من القانون نفسه .

3- أن يكون مستخدما لدى مشروع صناعي له حق التمتع بالإعفاء وفقا لقانون تنمية وتنظيم الاستثمار الصناعي فإن لم تتوافر هذه الشروط مجتمعة فلا يعد الأجنبي مقيما، ومما تجدر الإشارة اليه أن الشخص الأجنبي المقيم في العراق يخضع لضريبة الدخل لما يحصل عليه من أرباح ناشئة في العراق، أما أرباحه أو دخله الذي يحصل عليه من مصادر أخرى خارج العراق فإنها لاتخضع لضريبة الدخل العراقية طبقا للنص الآتي (لاتفرض الضريبة على الدخل الناجم خارج العراق وللأشخاص غير العراقيين المقيمين في العراق)[1].

ثانيا- إقامة الشخص المعنوي:

الشخص المعنوي أما أن يكون مؤسسا على وفق القوانين العراقية أو أن يكون مؤسسا على وفق القوانين الأجنبية وكما يأتي:

1- إذا تأسس على وفق القوانين العراقية:

إذا تأسس الشخص المعنوي على وفق القوانين العراقية عد مقيما في العراق، ومن ثم يخضع لضريبة الدخل على جميع الأرباح التي تتحقق له في الداخل أو في خارج العراق[2] وبصرف النظر عن نشاطه الاقتصادي سواء أكان في الداخل أم في الخارج، فالمهم هو أن يكون الشخص المعنوي قد تأسس على وفق القوانين العراقية.

وينتقد بعض الكتاب على أنه لابد من إخضاع الأرباح المتحققة في الخارج للشخص المعنوي المقيم في العراق لمجرد تأسيسه على وفق القوانين العراقية[3]، وإذا ما سلمنا بهذا الرأي فيجب إخضاع أرباح الشخص المعنوي التي يحققها في داخل العراق وخارجه إلى الضريبة لا لشيء سوى لتأسيسه على وفق القوانين العراقية في حين يذهب البعض[4] بخلاف ذلك واعتبر مسلك المشرع العراقي كان موفقا لأنه إفصاح عن نية الشخص المعنوي الذي تأسس على وفق القوانين العراقية من الخضوع إلى القوانين العراقية ومنها قانون ضريبة الدخل هذا من ناحية ومن ناحية أخرى انسجام ذلك مع نص الفقرة (1) من المادة الخامسة من قانون ضريبة الدخل العراقي. ونحن بدورنا نؤيد ما ذهب اليه الرأي الثاني للأسباب التي ذكرت آنفا.

---

(1) الفقرة (3) من المادة (5) من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ .

(2) الفقرة (1) من المادة (5) من القانون نفسه .

(3) د. صالح عجيبة، مصدر سابق، ص272 .

(4) د. عادل العلي، (المالية العامة والتشريع المالي)، مصدر سابق، ص201 .

2- **إذا تأسس على وفق القوانين الأجنبية:**

ففي هذه الحالة إذا تأسس الشخص المعنوي وفقا للقوانين الأجنبية لايعتبر مقيما إلا إذا تحققت إحدى الحالتين الآتيتين:

الحالة الأولى: أن يكون محل العمل في العراق:

أي أن يكون مركز النشاط داخل العراق وهو المكان الذي يستخدمه الشخص المعنوي ميدانا رئيسا لممارسة نشاطه[1]. ففي هذه الحالة يعتبر الشخص المعنوي مقيما في العراق.

الحالة الثانية: أن يكون محل إدارته أو مراقبته في العراق:

تتألف شركات الأموال عادة من مجلس إدارة يمثل الجهاز التنفيذي لها الذي يقوم باتخاذ القرارات اللازمة لتسيير أعمال الشركة، ثم الهيئة التي تمثل أعلى سلطة في الشركة وهناك المدير المفوض، لذلك إذا كان مجلس إدارة الشركة المساهمة مثلا أو مديرها المفوض يمارسان أعمالهما في العراق، وتعقد هيئتها العامة اجتماعاتها في العراق فإنها تعد مقيمة في العراق حتى لو كان نشاطها الاقتصادي يجري خارجه لاكتفاء النص بحمل الإدارة أو المراقبة[2].

بعد أن تناولنا إقامة الشخص الطبيعي وإقامة الشخص المعنوي فالسؤال الذي يطرح نفسه هنا ما أهمية التمييز بين الأشخاص المقيمة وغير المقيمة ؟ للإجابة عن هذا التساؤل هناك عدة نتائج تترتب على التمييز بين الأشخاص المقيمة وغير المقيمة لاسيما الأشخاص الطبيعية التي تعتبر أكثر أهمية في التمييز من الأشخاص المعنوية ويمكن تحديد أهم هذه النتائج بما يأتي:

([1]) د. صالح عجيبة، مصدر سابق، ص272 .

([2]) المصدر نفسه، ص273 .

أولا- من ناحية الدخل الخاضع للضريبة:

يخضع المقيم إذا كان عراقيا لضريبة الدخل عن دخله الذي حصل عليه سواء أكان في داخل العراق أم في خارجه وأن لم يتسلمه، أما إذا كان المقيم غير العراقي فيخضع لضريبة الدخل عن الدخل المتولد له في العراق ولاتفرض ضريبة الدخل على المقيم في العراق عن أرباحه المتحققة خارج العراق[1].

ثانيا- من ناحية السماحات:

يمنح الفرد المقيم سواء أكان عراقيا أم غير عراقي السماحات المقررة في القانون العراقي[2]، والمقررة للشخص ذاته أو لأعبائه العائلية.

إلا أن القانون العراقي اشترط لتمتع المقيم غير العراقي بهذه السماحات أن تقيم عائلته معه في العراق، كما تحتسب سماحاته سنة نجوم الدخل بنسبة عدد الأشهر المتكاملة التي أقامها في العراق إلى عدد أشهر السنة كاملة، ويستثنى من ذلك أعضاء الهيئة التدريسية الذين تتعاقد معهم الحكومة أو تستخدمهم للتدريس لسنة دراسية فيتمتع بالسماح القانوني المقرر كاملا، في حين أن الفرد غير المقيم سواء أكان عراقيا أم غير عراقي لايتمتع بهذه السماحات عن ما يحققه من دخل في العراق.

([1]) الفقرات (1،2،3) من المادة (5) من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ .

([2]) منح قانون ضريبة الدخل العراقي الشخص الطبيعي المقيم العراقي وغير العراقي السماحات الآتية:

- (600.000) دينار للمكلف لذاته و(400.000) دينار عن زوجته (أو زوجاته) في حالة كونها ربة بيت وليس لها دخل أو التي يدمج دخلها مع دخله وعدلت بالأمر (49) الصادر عن مايسمى بسلطة الائتلاف المشار اليه سابقا ليصبح (2500.000) دينار للمكلف لذاته و(2000000) دينار لزوجته (أو زوجاته) .
- (100.000) دينار عن كل ولد من أولاده مهما بلغ عددهم وبالتعديل أصبح (200.000) دينار.

يمنح المقيم سماحا إضافيا مقداره (150.000) دينار إذا تجاوز سن الثالثة والستين من العمر فضلا عن سماحه المقرر وبالتعديل أصبح (300.000) دينار .

- أنظر:

- الفقرة (1) من المادة(1) من القانون المرقم (57) لسنة 2001 قانون تعديل ضريبة الدخل المرقم 113 لسنة 1982 والمنشور بالوقائع العراقية بالعدد (3888) في 2001/7/23؛ الفقرة (1) من المادة (1) القسم (2) من الأمر المرقم (49) الصادر عن مايسمى بسلطة الائتلاف المؤقتة والمشار اليه سابقا .

ثالثا: من ناحية سعر الضريبة:

ميز المشرع العراقي بين الفرد المقيم سواء أكان عراقيا أم غير عراقي وبين غير المقيم، إذ تعامل المشرع الضريبي العراقي مع المقيم بسعر منخفض بخلاف غير المقيم الذي حدد له سعرا مرتفعا، فيلاحظ أن المقيم حدد له سعرا يبدأ بنسبة 10% وينتهي بسعر40% في حين غير المقيم حدد له سعرا يبدأ بـ15% وينتهي بسعر 45% فالسعر بالنسبة إلى الفرد المقيم أقل منه بنسبة 5% عن السعر لغير المقيم[1]، وفي هذا الصدد نحن نقترح إعادة النظر في سعر الضريبة ولاسيما التمييز بين المقيم وغير المقيم.

أما في مايتعلق بالأشخاص المعنوية فإن التفرقة بينهم ليست ذات أهمية إلا في مجال واحد فقط هو خضوع المقيمة لضريبة الدخل عن الأرباح المتحققة سواء داخل العراق أم في خارجه بخلاف غير المقيمة فتخضع لضريبة الدخل عن دخلها في داخل العراق فقط ولم يفرق المشرع بين الأشخاص المقيمة وغير المقيمة من ناحية السعر، وأيضا السماحات خاصة بالأشخاص الطبيعية دون الأشخاص المعنوية.

الفرع الثاني: موقف التشريعات الضريبية المقارنة

أولا- موقف التشريع الضريبي الأردني:

لو تفحصنا القانون الأردني نلاحظ أنه أخذ بشكل رئيس بمعيار مصدر الدخل ومما يؤكد ذلك أنه نص على أن (يخضع للضريبة الدخل الذي يتأتى في المملكة لأي شخص أو يجنبه منها ...)[2] ويراد بذلك فرض الضريبة على الدخول التي تتحقق في

---

(1) بعد التعديل الأخير لما يسمى بسلطة الائتلاف المؤقتة بالأمر رقم (49) ساوى من حيث السعر بين المقيم وغير المقيم إذ حدد سعرا يبدأ بـ3% وينتهي بـ15% سواء للمقيم أو غير المقيم .

انظر: الفقرة (1) من المادة (1) من القسم (3) من الأمر المرقم (49) الصادر عن مايسمى بسلطة الائتلاف المؤقتة .

(2) الفقرة (أ) من المادة (3) من قانون ضريبة الدخل الأردني المرقم (57) لسنة 1985 المعدل .

الأردن سواء أكان أصحاب تلك الدخول وطنيين أم أجانب يقيمون في الأردن ام في خارجه وقد أيدت محكمة التمييز الأردنية هذا الاتجاه[1].

وتسري ضريبة الدخل في الأردن على دخول الأشخاص الطبيعيين وعلى دخول الأشخاص المعنوية.كما ميز المشرع الأردني بين الشخص الطبيعي الأردني المقيم والشخص الطبيعي غير الأردني المقيم[2].وعموما فان المشرع الأردني أخذ بمعيار مصدر الدخل في مجال سريان ضريبة الدخل سواء على الأشخاص الطبيعية أم الأشخاص المعنوية.

ثانيا- موقف التشريع الضريبي المصري:

من المعلوم أن المشرع المصري فرق بين الأشخاص الطبيعيين وحدد لهم الكتاب الأول والأشخاص المعنوية خصص لهم الكتاب الثاني ولدى الرجوع إلى الكتاب الأول يتضح بأن المشرع المصري لم يأخذ بمعيار الجنسية (التبعية السياسية)

([1]) من خلال القضية التي تتلخص بأن شخصا أردنيا يتقاضى مرتبا تقاعديا (معاشا) من حكومة انكلترا لقاء خدماته السابقة في فلسطين، وحين طولب بضريبة الدخل في الأردن، عارض في الأمر إلى أن وصل إلى محكمة استئناف عمان التي قررت عدم الخضوع لأنه (الدخل) يتأتى من حكومة الانتداب وليس من الأردن، وعندما عرض الأمر على محكمة التمييز الأردنية قررت خضوع هذا الراتب لضريبة الدخل الأردنية باعتبار أن هذا الراتب قد تأتى من حكومة الأردن بمقتضى اتفاق بينها وبين انكلترا بتسوية المسائل المالية المعلقة نتيجة انتهاء الانتداب على فلسطين .

- مشار اليه في: د. عادل الحياري، مصدر سابق، ص198 .

([2]) يعتبر الشخص الطبيعي الأردني مقيما في حالتين:

- إذا أقام عادة في الأردن مدة لاتقل عن (120) يوما متصلة أو منقطعة .
- إذا كان موظفا أو مستخدما لدى حكومة الأردن

أما الشخص الطبيعي غير الأردني فيعتبر مقيما . إذا أقام في الأردن مدة لاتقل عن 183 يوما متصلة أو مددا متقطعة .
أما الشخص المعنوي فيعتبر مقيما إذا كان مسجلا في الأردن وكان له فيها مركز أو فرع يمارس الإدارة والرقابة على عمله .
انظر الفقرات (أ،ب،ج،د) من المادة (2) من القانون الأردني المرقم (57) لسنة 1985 المعدل.

إذ لا تسري ضريبة الدخل المصري على ما يحققه المصري من دخل خارج البلاد وذلك لصعوبة متابعته بالخارج وبخلاف ذلك فقد أخذ المشرع المصري بفكرة التبعية الاجتماعية (محل الإقامة المعتادة) وبفكرة التبعية الاقتصادية (مصدر الدخل)[1] أساسا لتحديد النطاق المكاني لسريان الضريبة الموحدة.

أي أن نطاق سريان الضريبة الموحدة من حيث المكان يتحدد بتوافر إحدى الحالتين أو كليهما معا.

1- أن تكون مصر محل إقامة الشخص الخاضع للضريبة وبصرف النظر عن جنسيته (معيار التبعية الاجتماعية).
2- أن تكون مصر هي مصدر الدخل الخاضع للضريبة (معيار التبعية الاقتصادية وبصرف النظر عن جنسية صاحب الدخل أو محل إقامته).

أما عن الأشخاص المعنوية (الشركات) فقد أخذ المشرع المصري بمعيار التبعية الاقتصادية (مصدر الدخل) إذ تسري الضريبة على صافي الأرباح الكلية لشركات االأموال المشتغلة في مصر أيا كان الغرض منها[2].

([1]) تسري الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين المقيمين عادة في مصر، كما تسري على غير المقيمين بالنسبة إلى دخولهم المحققة في مصر ويعتبر الشخص مقيما إقامة عادية في الحالات الآتية:-

- أن يقيم في مصر لمدة تزيد على 183 يوما متصلة أو متقطعة خلال السنة الضريبية .
- أن تكون مصر محلا لإقامته الرئيسة .
- أن تكون مصر المركز الرئيس لإدارة نشاطه.
- أن تكون مصر مركزا لنشاطه التجاري والصناعي أو المهني .
- أن يكون من موظفي الدولة الذين يؤدون مهام وظائفهم في الخارج وكانت دخولهم من خزينة الدولة .

انظر: المادتين (2،3) من قانون ضريبة الدخل المصري المرقم 187 لسنة 1993 المعدل. والمادة (2) من القانون المصري الجديد المرقم (91) لسنة 2005 .

([2]) لقد جاء في المادة (111) من القانون المصري بانه (تفرض ضريبة سنوية على صافي الأرباح الكلية لشركات الأموال المشتغلة في مصر أيا كان الغرض منها، وتسري الضريبة على:

1- شركات المساهمة وشركات التوصية بالأسهم والشركات ذات المسؤولية المحدودة الخاضعة لأحكام القانون رقم (26) لسنة 1954 المشار اليه (الغى هذا القانون وحل محله القانون رقم 159 لسنة 1981).
2- بنوك وشركات ووحدات القطاع العام .
3- البنوك والشركات والمنشآت الأجنبية التي تعمل في مصر سواء أكانت أهلية أم كان مركزها الرئيس في الخارج أم كانت فروعا لهذه البنوك والشركات والمنشآت بالنسبة إلى الأرباح التي تحققها عند مباشرة نشاطها في مصر.
4- الهيئات العامة وغيرها من الأشخاص الاعتيادية العامة بالنسبة إلى ما نزاوله من نشاط خاضع للضريبة...).

ثالثا- موقف التشريع الضريبي السوري:

تسري ضريبة الدخل السورية على أرباح الأشخاص الطبيعيين والمعنويين الناجمة عن أعمالهم في سوريا، وذلك في محل ممارسة العمل[1]، وتسري الضريبة أيضا على الشركات المساهمة والشركات ذات المسؤولية المحدودة مهما يكن نوعها وغايتها[2]، كما ويخضع لضريبة الدخل الأشخاص الطبيعيون غير السوريين[3]، وقد حدد المشرع السوري المقيم في ضريبة الرواتب والأجور[4]. من ذلك يتضح أن المشرع السوري أخذ بمعيار الإقامة ومصدر الدخل.

بعد أن تناولنا موضوع تحديد وعاء ضريبة الدخل من حيث المكان. توصلنا إلى اختلاف الدول[5] في تحديد نطاق سريان الضريبة على الدخل وحريتها المطلقة في

([1]) المادة (3) من قانون ضريبة الدخل السوري النافذ .

([2]) الفقرة (3) من المادة (2) من القانون نفسه .

([3]) المادة (61) من القانون نفسه .

([4]) المادة (66) من القانون نفسه .

([5]) مما يجب التنويه به أن الدول الأجنبية اختلفت في تحديد نطاق سريان الضريبة على الدخل أيضا.

فمثلا التشريع الانكليزي:- أخذ بمعيار التبعية الاقتصادية والاجتماعية أي بمبدأ الإقامة ومصدر الدخل. أنظر: عبد الحسن هادي صالح، مصدر سابق، ص34؛ د. أحمد ثابت عويضة (ضريبة الأرباح التجارية والصناعية) مصدر سابق، ص ص56-57 .

التشريع الفرنسي:- يتحدد نطاق سريان ضريبة الدخل طبقا لمبدأ الإقامة ومصدر الدخل أيضا، إذ تفرض ضريبة الدخل الفرنسية على ما يتحقق من دخول لأي شخص يقيم في فرنسا بصرف النظر عن جنسيته، وكذلك تسري على كل الدخول التي تتحقق في فرنسا بصرف النظر عن جنسية أصحابها أو محال إقامتهم. أنظر: عادل الحياري، مصدر سابق، ص183؛ د. أحمد جامع، مصدر سابق، ص229 .

وضع تشريعاتها ومنها التشريعات الضريبية، فقد أدى هذا الاختلاف إلى خضوع الدخل نفسه لعدة ضرائب لدول مختلفة مما يؤدي إلى حدوث ازدواج ضريبي دولي فقد وجدنا بعض الدول تستند في فرض الضريبة إلى مبدأ التبعية السياسية، بينما دول أخرى أخذت بمبدأ التبعية الاقتصادية، وهناك من الدول أخذت بمعيار الإقامة أو الموطن وهناك من الدول أخذت باكثر من معيار واحد لتحديد سريان ضريبة الدخل من حيث المكان.

أما المشرع الأمريكي:- فقد أخذ في مجال تحديد نطاق سريان الضريبة على الدخل بمبدأ الجنسية والإقامة ومصدر الدخل أي أنه أخذ بالمعايير الثلاثة (التبعية السياسية والاقتصادية والاجتماعية).

أنظر: د. دلاور علي ود. محمد حمدي النشار (النظم الضريبية) مصدر سابق، ص344 .

المبحث الثاني
تحديد وعاء ضريبة الدخل من حيث الزمان

الأصل في القانون الضريبي، كأي قانون آخر، أن يطبق بأثر فوري، أي أن يسري على الوقائع التـي تـتم بعد تشريعه فقط، وإلا يكون له أثر رجعي، أي لايسري على الوقائع التي تمت قبل تشريـعه وهـذا مـا يعـرف بقاعدة عدم رجعية القوانين التي أصبحت في عصرنا الحاضر من القواعد العامة بل من المبادئ المتعلقة بحرية الإنسان وحقوقه التي لايجوز للحكام المساس بها ولذلك نصت عليها الكثير من دساتير العـالم[1]. ولكـن هـذه القاعدة ليست شاملة لجميع أنواع القوانين بل أنها تختلف من قانون لآخر[2]. وإذا كانت القوانين الأخرى قـد نصت على استثناءات للقاعدة المذكورة فان القانون الضريبي ذهب بخلاف ذلـك إذ شـدد عـلى عـدم شـموله بهذه الاستثناءات وذلك لكونه يمتاز من بقية القوانين بطبيعة خاصة وذاتية مستقلة فضلا عن أنه أكثر مساسا بحقوق الأفراد وأن رجعية قواعده قد تؤثر في الحقوق المكتسبة وتحدث أرباكا في المعاملات التجارية والماليـة ومن ثم فإنها تضر بالاقتصاد، كما تسبب صعوبة في ربط الضريبة وتقـديرها وتحصـيلها، فضـلا عـن أن تقريـر الأثر الرجعي في حالة تخفيض سعر الضريبة أو إلغائها أو الإعفـاء منهـا، مـن شـأنه أن يمـس حقوقـا مكتسـبة نشأت للخزانة بمقتضى القانون القديم، وبالتالي يترتب على تطبيق القانون الجديد بأثر رجعي

([1]) لقد أقر مبدأ عدم رجعية القانون في التشريع الوضعي لأول مرة من قبل الجمعية الدستورية الفرنسية . انظر:
المادة (8) من إعلان حقوق الانسان والمواطن الصادر في 26 آب 1789، ثم بعـد ذلـك تـواترت معظـم الدسـاتير عـلى الأخـذ بهـذه القاعدة .

([2]) مثلا في القانون الجنائي فإن القاعدة يرد عليها استثناءات منها تتعلق بالقوانين المفسرة ومنها تتعلق بالقوانين الأصلح للمتهم .

- لمزيد من التفصيل انظر:
- د. ماهر عبد شويش (الأحكام العامة في قانون العقوبات)، مطابع دار الحكمة للطباعة والنشر، وزارة التعليم العالي والبحث العلمي، جامعة الموصل، الموصل، 1990، ص101 ومابعدها .

إلحاق الضرر بالخزانة العامة[1] وتأسيا على ذلك فقد حرص المشرع العراقي على الالتزام بقاعدة عدم رجعية القواين الضريبية على الماضي وذلك من خلال نصه في الدستور على أنه (ليس للقوانين أثر رجعي إلا إذا نص على خلاف ذلك ولايشمل هذا الاستثناء القوانين الجزائية وقوانين الضرائب والرسوم المالية)[2].

يتضح من خلال النص أن المشرع يستطيع في أي قانون الرجوع على الماضي لكون الدستور نص على ذلك استثناء إلا ان هذا الاستثناء لايشمل قوانين الضرائب والرسوم المالية، فلا يجوز للمشرع أن ينص على مايخالف الدستور استنادا إلى مبدأ المشروعية، وعليه لايجوز النص على سريان أي قانون ضريبي على حالات أو وقائع تمت قبل نفاذه. ومما تجدر الإشارة اليه هناك قوانين صدرت في العراق في ظل دساتير سابقة كان لها أثر رجعي[3]. أما قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ فليس له أي أثر رجعي[4].

مما تقدم يتضح أن القوانين الضريبية أخذت بقاعدة عدم رجعية القانون على الماضي أي أن تسري بأثر فوري وتحكم جميع الوقائع التي تحدث في المستقبل أي بعد نفاذ القانون، وقد استقر القضاء الضريبي في كل من مصر وفرنسا على مبدأ عدم الرجعية في المجال الضريبي، ففي مصر استقر قضاء محكمة النقض في مجال الضرائب على أن تقرير الأثر الرجعي قاصر على القوانين التي يصدرها البرلمان، فإذا كانت هناك ضرائب تقرر بناء على قانون من جهات أخرى فإنه لايجوز فيها تقرير الأثر الرجعي، فإذا لم يوجد نص صريح على الرجعية وجب تطبيق المبدأ

---

(1) د. احمد فتحي سرور (الجرائم الضريبية)، القاهرة، 1990، ص80

(2) الفقرة (ب) من المادة (67) من الدستور العراقي السابق لسنة 1970 وتعديلاته .

(3) قانون ضريبة الدخل المرقم (52) لسنة 1927 الصادر بتاريخ 1927/5/28 والذي اعتبر ساريا في 1927/4/1 أي بأثر رجعي وهذا بدوره مخالف لقاعدة عدم رجعية القوانين . انظر:

د. حكمت عبد الكريم الحارس، مصدر سابق، ص ص 101-102 .

(4) نشر قانون ضريبة الدخل المرقم (113) لسنة 1982 في الوقائع العراقية في العدد (2917) بتاريخ 1982/12/27 ويعتبر ساريا من السنة 1983 المالية . انظر: المادة (63) من القانون نفسه .

الأساس في انعدام الأثر الرجعي للقانون[1]. وفي فرنسا فإن مجلس الدولة الفرنسي قد قرر عدم مشروعية القرارات اللائحية في المجال الضريبي إذا كانت تتضمن أثرا رجعيا وكانت الرجعية مقررة في القانون نفسه[2]. وفي مجال دراستنا لتحديد وعاء ضريبة الدخل من حيث الزمان فالسؤال الذي يطرح نفسه ما المدة الزمنية التي يتم التحاسب الضريبي بشأنها، أي هل هناك مدة زمنية معينة يتم التحاسب الضريبي فيها ؟ للإجابة عن هذا التساؤل فقد لجأت معظم التشريعات الضريبية إلى الاعتماد على مدة السنة أي الأخذ بمبدأ سنوية ضريبة الدخل وذلك للأسباب الآتية[3].

1- تعتبر مدة السنة ملائمة من الناحية المالية، لكونها ليست بمدة قصيرة ولا طويلة وهي بطبيعة الحال كافية لممارسة النشاط الاقتصادي وتوليد الدخل.

2- كما تتناسب مع مبدأ سنوية المحاسبة الذي يعتبر من المبادئ المتعارف عليها لدى العرف المحاسبي القاضي بتقسيم حياة المشروع إلى فترات متساوية هي غالبا سنة تجري في نهايتها عملية جرد وتسويات وحسابات ختامية.

3- تتفق مدة السنة مع مبدأ سنوية الموازنة، لكون الضريبة تدخل ضمن الايرادات العامة لتغطية النفقات العامة، وبما أن الموازنة العامة هي تقدير وإجازة فهي تقدير للإيرادات والنفقات لسنة مستقبلية لذا لابد أن يكون هناك توافق بين سنوية الضريبة وسنوية الموازنة[4]. وهذا بدوره يؤدي

(1) نقض مدني (مصر)، 5 مايو 1971، المجموعة س20، ص602 مشار اليه في: د. محمد محمد عبد اللطيف (الضمانات الدستورية في المجال الضريبي)، مصدر سابق، ص184 .

(2) المصدر نفسه، الصفحة نفسها .

(3) د. مصطفى رشدي شيحة (التشريع الضريبي / ضرائب الدخل)، مطابع الأمل، بيروت، 1986، ص44؛ د. صادق محمد حسين الحسني (ضريبة الدخل)، مصدر سابق، 29 .

(4) مما يجب التنويه به هناك بعض الدول تقوم بإصدار قانون ضريبة الدخل سنويا مع الموازنة العامة للدولة كالتشريع الانكليزي الذي يقوم بإصدار قانون ضريبة الدخل سنويا مع الموازنة العامة للدولة، لذلك قيل أن ضريبة الدخل الانكليزية ضريبة مستقرة في حقيقتها ومؤقتة في ظاهرها . راجع: عادل الحياري، مصدر سابق، ص134 .

إلى تحقيق قاعدة الملاءمة للمكلف والسلطة المالية على حد سواء فبالنسبة إلى المكلف يمثل الاقتطاع السنوي للضريبة بعد تحقق الدخل في نهاية السنة وقتا ملائما له، لأن ذلك الجزء المقتطع من الضريبة لايؤثر في نشاطه، اما بالنسبة إلى السلطة المالية وأثناء حصولها على الايرادات الضريبية تضطلع بالوقت ذاته بالانفاق العام ومن ثم تنفيذ الموازنة العامة.

بعد أن حددنا الأسباب التي أدت إلى الأخذ بمبدأ سنوية الضريبة لابد من تحديد مفهوم المبدأ نفسه وهل هناك استثناءات ترد عليه وما موقف التشريعات الضريبية منه وحسب المطالب الآتية:

المطلب الأول / مفهوم مبدأ سنوية الضريبة

المطلب الثاني / الاستثناءات الواردة على مبدأ سنوية الضريبة

المطلب الثالث / موقف التشريعات الضريبية من مبدأ سنوية الضريبة

المطلب الأول
مفهوم مبدأ سنوية ضريبة الدخل[1]

من المعلوم أن ضريبة الدخل لاتفرض على الدخل الاجمالي وإنما تفرض على الدخل الصافي (الدخل الخالي من الشوائب) ولكي تطبق هذه الضريبة على المكلف الخاضع دخله للضريبة ينبغي أن يكون هذا الدخل قد تحقق خلال مدة زمنية معينة جعلها المشرع بصورة عامة سنة مكونة من إثنى عشر شهرا ميلاديا وهي غالبا ما تكون السنة اللاحقة لسنة تحقق الدخل التي تبدأ من اليوم الأول من شهر كانون الثاني (1/1) وتنتهي باليوم الأخير من شهر كانون الأول من السنة نفسها (12/31)، أو

([1]) تقرر هذا المبدأ لاول مرة في الدستور الفرنسي لسنة 1791، الذي كان يقضي بعدم إمكان استمرار العمل بقوانين الضرائب لمدة أكثر من سنة إلا إذا تم تجديد الأخذ بهذه القوانين صراحة. انظر:

- د. حسين خلاف (الأحكام العامة في قانون ضريبة الدخل)، مصدر سابق، ص124 .

الأثنى عشر شهرا التي يختارها المكلف لتسوية حساباته، وتعرف هذه الفترة بالسنة المالية أو فترة الضريبة[1].

وعليه فإن مبدأ سنوية الضريبة يتصل مع الأثر الفوري للقانون الضريبي من حيث الزمان.ويترتب على الأخذ بمبدأ سنوية الضريبة نتيجتان هما[2]:

النتيجة الأولى: وجوب الانتظار إلى نهاية السنة المالية للمنشأة للقول بأن ثمة ربحا قد تحقق فالواقعة المنشأة للضريبة هي تحقق ربح في نهاية السنة المالية للمنشأة من أحد أو كل مصادر الدخل، وللواقعة المنشأة للضريبة أهميتها عندما لايوجد نص مخالف في النظام القانوني المطبق، فمثلا تسري الضريبة على ربح المنشأة في سنة معينة بالسعر الذي كان سائدا وقت اختتام السنة وحتى إذا تغير هذا السعر فيما بعد، إلا إذا نص المشرع الضريبي على السعر الجديد بأثر رجعي. والعبرة في تطبيق النص الذي يخضع دخل عملية معينة للضريبة أو يعطيه منها هو حدوث الواقعة المنشئة للضريبة في ظل النص الساري وقت حدوثها. وقد ذهبت مصلحة الضرائب في مصر بمنشورها رقم (156) بتاريخ 1950/11/26 عندما تكون السنة المالية للمنشأة متداخله وتغير سعر الضريبة في بحر تلك السنة فإن السعر الجديد يسري من وقت العمل وبذلك تقسم السنة المالية إلى قسمين قسم يسري عليه السعر القديم والآخر يطبق عليه السعر الجديد، إلا ان المصلحة المذكورة آنفا عدلت عن رأيها وأقرت عدم التجزئة إذ لم تجزأ تجزئة الربح، أو توزيعه على عدد شهور السنة واعتبر الربح قد تحقق في التاريخ الذي تنتهي فيه السنة المالية وتستحق عليه الضريبة أنذاك وبما أن الربح لا يجوز تجزئته فأنه لا يجوز كذلك سريان الضريبة بأسعار مختلفة على ربح

(1) ريا زكي عبد اللـه الدوري (سنوية ضريبة الدخل في قانون ضريبة الدخل العراقي رقم 113 لسنة 1982 النافذ)، رسالة ماجستير مقدمة إلى مجلس كلية صدام للحقوق، بغداد، 2002، ص4 .

(2) أحمد ثابت عويضة (ضريبة الأرباح التجارية والصناعية / مصدر الالتزام بالوفاء)، مصدر سابق، ص229؛ د. طاهر الجنابي (السنوية في قانون ضريبة الدخل العراقي رقم 113 لسنة 1982 المعدل) بحث منشور في مجلة العلوم القانونية، كلية القانون، جامعة بغداد، المجلد (14) العددان (1،2) لسنة 1999، ص ص114-116 .

السنة الواحدة وقد أكدت مصلحة الضرائب المصرية رأيها بأن سعر الضريبة يتحدد بالسعر الساري في تاريخ حدوث الواقعة المنشئة للضريبة[1].

النتيجة الثانية: استقلال السنوات الضريبية الذي يقصد به هوأن كل سنة مالية ضريبية مستقلة بذاتها عن أعمال السنوات الأخرى اللاحقة أو السابقة، فلا يدرج ضمن الأرباح إلا ماكان منها يخص السنة ذاتها، ولا يحمل مصروف انفق في سنة مالية ما على أرباح سنة أخرى[2]. وقد أكدت محكمة النقض المصرية في الطعن رقم 6006 لسنة 62ق، جلسة 2001/1/27 نقض جلسة 1976/6/1 س27 ج1 ص1276 بأن مبدأ استقلال السنوات الضريبية مقتضاه إن الأرباح والتكاليف التي تحققت على مدار السنة لا تمتد إلى غيرها من السنوات السابقة أو اللاحقة عليها إلا فيما نص عليه القانون استثناء[3].

ويترتب على الأخذ بهذا المبدأ عدة نتائج أهمها[4].

1. لا يجوز الاعتماد على التقدير الذي تم في سنوات سابقة ليسري على سنوات لاحقة. كما لا يمكن الاتفاق على ذلك فيما بين المكلف والسلطة المالية.
2. لا تحمل نفقات سنة معينة على إيرادات سنة أخرى، كما لا تضاف إيرادات تحققت في سنة ما إلى إيرادات سنة أخرى.
3. كما أن في حالة صدور حكم في مسألة متنازع عليها تتعلق بتقدير الضريبة وفرضها في سنة مالية معينة ليس له حجية إذا ما عرضت ذات المسألة بصدد أرباح سنة أخرى نتيجة لتغير الظروف أو تغير أحكام القانون.

([1]) مشار اليه في د. مدحت عباس أمين (ضريبة الدخل في التشريع الضريبي العراقي)، القسم الأول، المكتبة الوطنية، بغداد، 1997، ص76 .

([2]) د. فوزت فرحان (المالية العامة، التشريع الضريبي العام)، ط1، مؤسسة بحسون للنشر والتوزيع، بيروت، 1997، ص ص110-115؛ د.محمد نجيب جادو (النظام الضريبي المصري)، ط1، 2004، ص286 .

(3) د. عبد الفتاح مراد (موسوعة مراد لأحدث أحكام محمة النقض الجنائية والمدنية)، ج3، 2004-2005، ص396 .

([4]) ريا زكي عبد اللـه الدوري، مصدر سابق، ص93 .

4. لا يجوز الاحتجاج بسلامة الدفاتر التجارية في سنة ما لإثبات أنها سليمة في السنوات اللاحقة، كما لا يجوز أن يؤخذ بنظر الاعتبار الخطأ الذي حصل في الإقرار المقدم من قبل المكلف عن السنة الماضية.

ويجد مبدأ استقلال السنوات المالية تطبيقا له في بعض أحكام القضاء من ذلك حكم محكمة النقض المصرية في الطعن المرقم 551 لسنة 51/ق/ جلسة 1988/6/6 الذي جاء فيه (... ويكون تحديد وعاء الضريبة من واقع الأرباح الفعلية التي حققها المكلف خلال سنة النزاع لابطريق القياس على أرباح سنة سابقة لأن كل سنة مالية للمنشأة التي تخضع للضريبة تعتبر وحدة قائمة بذاتها مستقلة عن غيرها ...)[1]

وعموما فإن مبدأ استقلال السنوات الضريبية الذي يتفرع عن مبدأ سنوية الضريبة لايعد مطلقا إذ ترد عليه استثناءات تتعلق بالخسائر الضريبية والديون المعدومة وتدوير الاستهلاكات واستلام دخل عدة سنوات في سنة واحدة وهذا ما سنبينه تباعا وكما يأتي:

أولا- ترحيل الخسارة:

لجأت معظم التشريعات الضريبية إلى تنزيل الخسائر من أرباح الشخص خلال السنة التقديرية، ولكن إذا ما كانت الخسارة التي لحقت به كبيرة ولا يستطيع تسديدها من مصادر دخله خلال السنة التقديرية نفسها أو لم يكن له سوى هذا المصدر أجازت التشريعات تسديد مبلغ الخسارة وخصمه من أرباح السنة أو السنوات اللاحقة. وذلك لكون هذه السنوات ليست إلا حلقات متصلة في سلسلة واحدة[2]، لهذا تؤثر نتائج هذه السنوات بعضها في بعض، وترتبط فيما بينها برباط وثيق، وهذا ما يجعل نتائج أعمال المنشأة في نهاية الفترة المالية ليست دقيقة وليست كاملة فهي تعطي نتائج تقريبية وصحتها مرتبطة ببعض التقديرات في المستقبل فاعتبار الخسارة من الأعباء التي

([1]) حسن الفكهاني (الموسوعة الذهبية لأحكام محكمة النقض المصرية)، ملحق رقم (6)، الدار العربية للموسوعات، القاهرة، 1989، ص642 .

([2]) عادل الحياري، مصدر سابق، ص371

تخصم وترحيلها من عام إلى آخر أمر تمليه الضرورات العملية والإدارية والقانونية، وإلا فإن رأس المال يتناقص مما قد يؤدي إلى القضاء عليه، وكذلك فإن المبادئ المحاسبية والضريبية السليمة تقضي بالمحافظة على رأس المال ويسوغ هذا المبدأ أيضا على أساس أن العدالة تقتضي الأخذ بقاعدة (الغرم بالغنم) يعني ذلك أن الشخص إذا حقق ربحا نتيجة ممارسته أعمالا فإن الدولة ستشاركه حتما عن طريق فرض الضرائب على ذلك الربح، لذا فمن العدل إن تحسب له الخسارة بحيث تخصم من أرباحه، إن القول بتحصيل الضريبة إذا وجد الربح دون النظر إلى جانب الخسارة يؤدي ذلك إلى مجافاة العدالة. ومن الناحية الاقتصادية فإن خصم الخسائر يقلل من أثر الضرائب على المنشأة، فضلا عن أنها تحفز المستثمر على زيادة درجة المخاطرة التي يتحملها، فالاستثمار في أصول حديثة الاختراع أو إنتاج سلعة استهلاكية جديدة أو في تعديل الأسلوب التكنلوجي للإنتاج ليتمشى مع التقدم العلمي أو في استكشاف لموارد طبيعية غير مستغلة ...الخ، هي بعض أنواع الاستثمارات ذات الفائدة القومية، فالمشاركة في تحمل المخاطر بخصم الخسائر من الإيرادات الأخرى للمستثمرين[1]. يعطي باعثا للمستثمرين للدخول في ميادين المخاطرة، وتتضح أهمية ذلك للدول النامية اقتصاديا، إذ يندر أن يقوم رأس المال فيها بدخول المشاريع الخطرة، وخصوصا أن النظرة الحديثة لتكاليف الدخل في الدول المتقدمة قد تطورت لخدمة الاقتصاد كفرنسا[2].

يتضح مما تقدم أن الغاية من خصم الخسائر هي المحافظة على رأس المال لأنها تنقص من رأس المال وتضعف إنتاجه، كما أن المشروع عرضه للربح والخسارة من سنة لأخرى، لذلك يتوجب إيجاد نوع من التوازن بين سنة الربح وسنة الخسارة وأن يرد إلى رأس المال ما فقده في سنة الخسارة. لذلك نصت جميع التشريعات الضريبية المختلفة صراحة على ترحيل الخسائر، إلا أنها اختلفت في شروط ترحيل هذه الخسائر ومدته.

(1) د. علي عباس عياد (النظم الضريبية المقارنة)، مصدر سابق، ص ص158-159 .

(2) السيد عبد المولى (الضرائب على الدخل)، مصدر سابق، ص161 .

ثانيا- الديون المتعذر تحصيلها: [1]

تعتبر الديون المتعذر تحصيلها من الأعباء المالية، لذا لابد من خصمها من الدخل الاجمالي وصولا إلى الدخل الصافي وذلك من أجل المحافظة على رأس مال المنشأة، إذ أن كثيرا من المنشآت تبيع إلى بعض عملائها السلع وتؤدي لهم الخدمات المختلفة دون أن تقبض ثمنها، بل تؤجل ذلك إلى وقت آخر، وبذلك يصبح هؤلاء العملاء مدينين لتلك المنشآت بثمن هذه البضائع أو الخدمات بالتعامل بالدين أصبح أمرا عاديا بل لازما في حياتنا الاقتصادية وأصبح الائتمان دعامة البنيان الاقتصادي.

لذلك يخصم مبلغ الدين من وعاء الضريبة ولايدخل فيه إلا في لحظة تسديده وبعد ذلك تفرض الضريبة عليه أي في وقت استيفائه وليس في وقت نشوئه، وعليه فقد اتجهت بعض التشريعات الضريبية إلى عدم النص صراحة على اعتبار الدين المعدوم من ضمن التكاليف الواجبة التنزيل كالتشريعين المصري والسوري[2] أما في ظل القانون المصري الجديد فقد نص صراحة على اعتبار الديون المعدومة من ضمن التكاليف حيث نصت المادة (28) من القانون المرقم (91) لسنة 2005 على خصم

([1]) يقصد به: تناقص حقيقي أو مرجح أصاب رأس مال المنشأة أو مكلف خلال ممارستها لنشاطها التجاري أو الصناعي نتيجة تسليفها المدين بضائع أو نقودا تعذر عليه الوفاء بها لسبب ما دون أن يكون لهذا النقص مقابل أو له ما يعوضه، وتعتبر هذه الديون هالكة للأسباب الآتية:

أ- إفلاس المدين أو إعساره

ب- سقوط الدين بمضي المدة القانونية

ج- يأس المدين من سوء مركزه وعدم إكتراثه للإجراءات القانونية التي تتخذ ضده .

د- وفاة المدين وعجز تركته عن تسديد الديون التي بذمته .

هـ هجرة المدين إلى خارج البلاد كما تشير كل الدلائل إلى عدم عودته . انظر: د.عبد الحميد الرفاعي (التكاليف في ضريبة الأرباح التجارية والصناعية)، مطبعة الثبات، دمشق، 1972، ص807؛ دلاور علي ود. محمد حمدي النشار (دراسات في ضريبة الأرباح التجارية والصناعية)، مكتبة النهضة العربية، القاهرة، 1952، ص380 ومابعدها

([2]) المادة (27) من قانون ضريبة الدخل المصري المرقم (187) لسنة 1993؛ المادة (7) من قانون ضريبة الدخل السوري المرقم (24) لسنة 2003 .

الديون المعدومة وبشروط محددة، في حين اتجهت تشريعات أخرى إلى اعتبار الديون المعدومة من ضمن التكاليف الواجبة التنزيل كالتشريعين العراقي والأردني[1].

ثالثا- تدوير الاستهلاكات (الاندثار): [2]

لقد اختلفت التشريعات الضريبية لمفهوم الاندثار الذي يدل على تناقص قيمة أصول المنشأة، ووضعت تعريفات مختلفة له تتفق مع مراحل تطور الحياة الاقتصادية، ومن هذه التعاريف عرف بأنه (النقص التدريجي الذي يطرأ على الأصول الثابتة بسبب استخدامها في الانتاج، أو إنقضاء الزمن عليه أو التقادم خلال فترة معينة)[3] وعرف أيضا بأنه (تناقص قيمة الأصول تدريجيا من سنة إلى اخرى بسبب التلف الذي يصيبها من جراء استعمالها في الانتاج ويصبح المكلف باستطاعته أن يخصم قيمة هذه الأصول التالفة من أرباحه الفعلية)[4]. يتضح من التعريفين السابقين أن قيمة الأصول الثابتة لمؤسسة ما تتناقص تدريجيا نتيجة الاستعمال أو انقضاء الزمن أو القدم، فالآلة المستخدمة في المؤسسة لاتحتفظ على الدوام بمنفعتها الاقتصادية لأن قيمتها تنخفض بسبب إختراع آلة أفضل منها، ومن هنا يأخذ صاحب المؤسسة بمبدأ الحيطة والحذر فيلجأ إلى اقتطاع مبالغ سنوية من أرباحه الاجمالية حتى يتمكن بعدها من شراء الآلات الجديدة، وهذه المبالغ المتقطعة لهذا الغرض تنزل من وعاء الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية، لأنها تشمل أجزاء من رأس المال تسربت في أثناء عملية الانتاج إلى الداخل واستقرت فيه، فالضريبة تفرض على الربح لا على رأس المال، لذا يستوجب إعادة تلك المبالغ إلى رأس المال حتى لا تطاله الضريبة وقد أكد القضاء

([1]) الفقرة (5) من المادة (8) من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ؛ الفقرة (ز) من المادة (9) من قانون ضريبة الدخل الأردني المرقم (57) لسنة 1985 المعدل .

([2]) مما يجب التنويه به أن معظم التشريعات الضريبية في البلاد العربية تطلق لفظة استهلاك لتدل على تناقص أصول المنشأة باستثناء تشريع ضريبة الدخل العراقي إذ يسميه الاندثار. راجع: عبد الحميد الرفاعي (التكاليف في ضريبة الأرباح التجارية والصناعية)، مصدر سابق، ص178

([3]) د. خيرت ضيف (الاستهلاك الصناعي والمالي في المحاسبة والضرائب)، مطبعة النهضة، مصر، 1953، ص5 .

([4]) د. صالح يوسف عجينة، مصدر سابق، ص ص413-414 .

الضريبي على تحديد مفهوم الاندثار، إذ قررت محكمة القاهرة الابتدائية في حكمها الصادر في 19 يونيو 1950 في القضية المرقمة 2110 (بأنه استقطاع من إيرادات المنشأة لمقابلة النقص التدريجي في بعض قيم الأصول التي لابد وأن تتلاشى وتتآكل من جراء الاستعمال والزمن، كالمباني والآلات والسيارات وغيرها)[1] وبذات المعنى ذهبت محكمة مصر في 1947/6/21 إلى أنه (يقصد بعبارة الاستهلاكات الحقيقية قيمة النقص الذي حدث فعلا في أصول المنشأة، فإن من بين هذه الأصول ما يكاد يكون ثابتا غير متغير كالأراضي، ومنها ما تنقص قيمته سنة بعد أخرى حتى يكاد يفنى في وقت قصير أو طويل بحسب طبيعته كالآلات والآثاث ونحوها...)[2].

بناء على ما تقدم يتضح أن التعاريف المختلفة للاندثار، وإن اختلفت في تحديد الغرض منه، فإنما تهدف إلى تحقيق هدف واحد هو المحافظة على رأس المال المستخدم في عملية الإنتاج، لذلك أجازت معظم التشريعات الضريبية الخروج على مبدأ استقلال السنوات المالية وتدوير الاستهلاك على عدة سنوات وتخصم في كل سنة جزءا من قيمة الأصول من الأرباح الاجمالية لتلك السنة، إلى أن تتجمع بعد عدة سنوات المبالغ الكافية لشراء أصول جديدة تقوم مقام الأصول المستهلكة.

رابعا- استلام دخل عدة سنوات في سنة واحدة: [3]

أخضعت بعض التشريعات الضريبية أنواعا معينة من الدخول كبدل الخلو وبدل المفتاحية المبالغ المقبوضة الناتجة عن التصرف بالعلامة التجارية أو التصميم أو براءة الاختراع أو حقوق التأليف والطبع لضريبة الدخل، وبما أن هذه الدخول ناتجة عن ممارسة النشاط لسنوات سابقة لذلك يتوجب على المشرع توزيع هذا الدخل على عدة سنوات لاحقة لسنة قبضه، وهذا بدوره يمثل خروجا عن قاعدة استقلال السنوات الضريبية.

([1]) د. كمال الجرف (المبادئ القانونية)، المجموعة الخامسة، 1951، ص409 .

([2]) المصدر نفسه، المجموعة الثانية، ص337 .

([3]) جهاد سعيد خصاونة، مصدر سابق، ص97 .

المطلب الثاني

الاستثناءات الواردة على مبدأ سنوية الضريبة[1]

الأصل هو فرض الضريبة على الدخول التي تتحقق خلال مدة السنة كما أسلفنا سابقا وأن القانون يحدد بدايتها ونهايتها، وبما أن لكل قاعدة استثناء، لذا فإن مبدأ سنوية الضريبة لايعد مطلقا فقد يرد عليه استثناء يتعلق بدخول تتحقق في مدة أقل من سنة أو أكثر من سنة كما قد تفرض الضريبة على دخول في سنة تحققها أو في سنوات متداخلة الأمر الذي يتطلب دراسة ذلك وكما يأتي:

الفرع الأول: الدخول الخاضعة للضريبة في أقل أو أكثر من سنة

الفرع الثاني: الدخول الخاضعة للضريبة في سنة تحققها

الفرع الثالث: الدخول الخاضعة للضريبة على أساس السنوات المتداخلة

الفرع الأول: الدخول الخاضعة للضريبة في أقل أو أكثر من سنة

هناك نوعان من الدخول تعتبر إستثناء على مبدأ سنوية الضريبة النوع الأول يتعلق بالدخول المتحققة في أقل من سنة أما النوع الثاني فهي الدخول التي تتحقق في أكثر من سنة وكما يأتي:

أولا- الدخول المتحققة في أقل من سنة:

القاعدة العامة هي أن يتم تقدير دخل المكلف خلال سنة كاملة غير أن بعض التشريعات الضريبية أجازت تقدير دخل المكلف في مدة أقل من السنة لأسباب كثيرة أهمها:

1- انقطاع مصدر الدخل:

يقصد به توقف نشاط المكلف بالضريبة بسبب الوفاة أو بسبب تنازله عن مشروعه بعوض أو دون عوض أو لأية أسباب اخرى تقتنع بها السلطة المالية، هذا

[1] لمزيد من التفصيل انظر:- فضيلة عباس غائب الطائي (سريان قانون ضريبة الدخل / دراسة مقارنة)، رسالة ماجستير مقدمة إلى كلية القانون، جامعة الموصل، 2004، ص187 ومابعدها .

يعني أن الانقطاع قد يكون كليا أي توقف جميع نشاطات المكلف الاقتصادي كالوفاة[1]، أو أن يكون جزئيا بحيث يوقف المكلف مصدرا أو نشاطا مع استمرار المصادر أو الأنشطة الأخرى وعلى أية حال فإذا ماحصل انقطاع في مصدر الدخل لأي سبب من الأسباب المذكورة آنفا فإنه يمكن إجراء التقدير وفرض الضريبة على الدخل الذي يتحقق في سنة الانقطاع ثم استحصال الضريبة وتسجيلها أمانة إلى حين مجيء السنة التالية وهي السنة التقديرية[2].

وعموما فإن انقطاع مصدر الدخل لا يقتصر على دخل الأشخاص الطبيعية فقط وإنما دخل الأشخاص المعنوية وكما في الحالات الآتية:

أ- التصفية:

إن من أهم حالات انقطاع مصدر الدخل للأشخاص المعنوية هي حالة التصفية، التي تتم بقرار تتخذه الهيئة العامة للشركة عند تحقق سبب من الأسباب المنصوص عليها قانونا[3]، وتحتفظ الشركة بشخصيتها المعنوية مدة التصفية[4]، وتفقدها من تاريخ صدور قرار بشطب اسمها[5]، وتخضع الشركة للتقدير وفرض الضريبة في السنة التي حصل فيها قرار شطب أسمها، أي من تاريخ بداية السنة المالية لغاية تاريخ التصفية النهائية، وهذه المدة هي أقل من سنة.

([1]) فمثلا إذا توفي المكلف في (4/1) من السنة المالية فإن فترة التقدير تتحدد بالفترة من بداية السنة المالية (1/1) لغاية تاريخ (3/31)، ولكن في حالة استمرار الورثة بمزاولة نشاط المكلف ففي هذه الحالة لايعتبر انقطاعا في مصدر الدخل باعتبار أن الوارث امتداد لشخصية المورث بكل مايتعلق بضريبة الدخل . انظر: د. هشام صفوت العمري (اتجاهات المشرع العراقي في ضريبة الدخل)، مصدر سابق، ص270.

([2]) د. عادل فليح العلي (المالية العامة والتشريع المالي)، مصدر سابق، ص407 .

([3]) البند (1) من الفقرة (أولا) من المادة (158) من قانون الشركات العراقي المرقم (21) لسنة 1997 المعدل.

([4]) الفقرة (أولا) من المادة(164) من القانون نفسه .

([5]) الفقرة (ثانيا) من المادة (177) من القانون نفسه .

ب- **التغير في الشكل القانوني للمنشأة:**

ويحصل ذلك في حالتين حالة تحول الشركات وحالة اندماج الشركات.

الحالة الاولى: تحول الشركات

ويعني ذلك تحول الشركة من نوع إلى نوع آخر من انواع الشركات التي نص عليها قانون الشركات[1].

كأن تتحول الشركة المحدودة إلى شركة مساهمة، وعند تحقق حالة التحول فإن الشخصية المعنوية القديمة تنتهي وتزول وتبدأ بالظهور شخصية معنوية جديدة، لذا يتوجب على ذلك إجراء التقدير وفرض الضريبة عن المدة من بداية السنة المالية لغاية تاريخ التحول وهي بطبيعتها أقل من سنة.

الحالة الثانية: اندماج الشركات[2]

ويقصد به (اصطلاح قانوني يدل على قيام الشركة بضم شركة أو عدة شركات أخرى إليها، أو مزج شركتين أو أكثر وتكوين شركة جديدة)[3] يعني ذلك أن للاندماج صورتين، فأما أن يقع بين شركتين قائمتين في حالة موافقة إحداهما على الانضمام إلى الاخرى ويترتب على ذلك فناء الشركة المندمجة وزيادة رأسمال الشركة الدامجة، وأما أن يقع بشكل أوسع من قبل شركتين يؤدي إلى فنائهما وقيام شركة جديدة[4] ومثال على ذلك إذا انضمت شركة محدودة إلى شركة محدودة أخرى فإن الشخصية للشركة المنضمة تنتفي وتزول وتبقى الشخصية المعنوية للشركة الضامة وكذلك في حالة اندماج شركتين محدودتين لتكوين شركة مساهمة، فإن الشخصية

([1]) المادة (153) من القانون نفسه .

([2]) لمزيد من التفصيل انظر: زينب منذر جاسم محمد الوائلي (ضريبة الدخل على الأشخاص المعنوية، دراسة مقارنة)، رسالة ماجستير مقدمة إلى مجلس كلية القانون، جامعة الموصل، 2004، ص210 وما بعدها .

([3]) حسام الدين عبد الغني الصغير (النظام القانوني لاندماج الشركات)،ط1، القاهرة، دار الثقافة للطباعة والنشر، 1987، ص23.

([4]) المادة (148) من قانون الشركات العراقي المرقم 21 لسنة 1997 المعدل .

المعنوية للشركتين المندمجتين تزول وتظهر للوجود شخصية معنوية جديدة. وعليه فإن المسؤولية المترتبة على الشركة المندمجة تنتقل إلى الشركة الدامجة وهذا أهم ما يميز خصائص الاندماج[1]. لذلك فإذا ما حصل الاندماج يتم تقدير الضريبة وفرضها من بداية السنة المالية التي بدأت الشركة نشاطها خلالها ولغاية حصول الاندماج.

2- انقطاع الإقامة:

وتحصل هذه الحالة عندما يقوم الشخص بإنهاء أعماله في الدولة بقصد مغادرتها نهائيا، أي عدم العودة إليها لمدة طويلة. ففي هذه الحالة يحق للسلطة المالية تقدير الضريبة وفرضها من تاريخ مزاولته للنشاط ولغاية توقفه عن العمل وهذه المدة بطبيعتها تقل عن السنة ويعد استثناء على مبدأ سنوية الضريبة[2].

3- مزاولة النشاط بعد بدء السنة المالية:

يحدث ذلك في حالة بدء المكلف نشاطه التجاري أو الصناعي بعد مضي بضعة شهور من السنة المالية وليكن ذلك مثلا في 6/1 فتعالج هذه الحالة بتقدير دخل المكلف للضريبة عن المدة المتبقية بعد 6/1 وهي سبعة شهور[3]، وهذا بدوره يمثل استثناء آخر على مبدأ سنوية الضريبة لمدة أقل من السنة.

4- تغيير المكلف لسنته المالية:

يحصل ذلك بناء على طلب يقدم من المكلف لتغيير سنته المالية وإذا إقترن الطلب بموافقة السلطة المالية فإن تقدير الدخل وفرض الضريبة سيكون بلاشك أقل من سنة[4]. فإذا كانت السنة المالية تنتهي في 12/31 وطلب المكلف تغييرها بتاريخ آخر وليكن في 6/1 ووافقت السلطة المالية على ذلك، فإن إخضاع الدخل سيكون عن مدة أقل من سنة وتتحدد بالفترة من 1/1 لغاية 5/31 من السنة المالية.

---

(1) حسام الدين عبد الغني الصغير، مصدر سابق، ص523 .

(2) جهاد سعيد خصاونة، مصدر سابق، ص94 .

(3) د. عادل العلي (المالية العامة والتشريع المالي)، مصدر سابق، ص407 .

(4) د. السيد عبد المولى (الضرائب على الدخل)، مصدر سابق، ص158 .

5- **حالة مسك الدفاتر التجارية:**

في بعض الحالات يتطلب الأمر إلزام المكلف بإمساك الدفاتر التجارية على وفق القانون في أثناء السنة المالية، لذا فإن تقدير الدخل سوف يكون من بداية السنة المالية لغاية تاريخ مسك الدفاتر التجارية، ثم بعد ذلك يجري تقدير الدخل من تاريخ مسك الدفاتر التجارية لغاية نهاية السنة المالية، هذا يعني تجزئة السنة المالية إلى مدتين منفصلتين عن بعضهما البعض وأن الحد الفاصل بينهما هو تاريخ مسك الدفاتر التجارية، فمثلا إذا قام المكلف بمسك الدفاتر التجارية بتاريخ 8/1 من السنة المالية فيعتبر هذا التاريخ هو الحد الفاصل بين مدتين المدة الأولى تبدأ بتقدير الدخل من تاريخ 1/1 ولغاية 7/31، أما المدة الثانية فتبدأ من تاريخ 8/1 لغاية 12/31 ويكون هذا التقدير مستقل عن التقدير الأول.

وقد انتقد جانب من الفقه المالي تجزئة السنة المالية في حالة إمساك الدفاتر التجارية كون التقدير لايستند بشكل أساسي إلى الدفاتر فقد يستند إلى طريقة الجزاف أيضا[1] فضلا عن أن تجزئة الدخل لا تمكن من الوصول إلى معرفة المركز المالي الحقيقي للأشخاص.

وتؤدي بدورها إلى عرقلة وتشعب الإيرادات الإدارية للسلطة المالية.

ثانيا- الدخول المتحققة من أكثر من سنة:

قد يمارس بعض المكلفين أعمالا لاتنتهي في سنة واحدة وإنما تستمر لسنوات عدة كالمقاولات مثلا فإن تقدير الضريبة يؤجل إلى حين إنجاز العمل وانتهاء عقد المقاولة، وهذا بدوره يعد خروجا على مبدأ سنوية الضريبة من حيث محاسبة المكلف في غير السنة التقديرية، وهناك طريقتان لحساب الربح الخاضع للضريبة هما: [2]

1. **طريقة المقاولة المنتهية:** وهي الطريقة التي يتم فيها احتساب الربح الخاضع للضريبة إلى حين إنجاز عقد المقاولة.

([1]) د. أحمد ثابت عويضة (ضريبة الأرباح التجارية والصناعية / مصدر الالتزام بالوفاء)، مصدر سابق، ص220 .

([2]) ريا زكي عبد اللـه الدوري، مصدر سابق، ص69 .

2. **طريقة نسبة الإنجاز:** تعتمد هذه الطريقة على تقدير الضريبة وفرضها على أساس نسبة ماتم إنجازه في عقد المقاولة أو مقدار السلف التي قبضها المقاول سنويا.

الفرع الثاني: الدخول الخاضعة للضريبة في سنة تحققها

لجأت معظم التشريعات الضريبية إلى فرض الضريبة على بعض أنواع من الدخول في سنة تحققها دون الانتظار إلى السنة اللاحقة، وهذا بدوره يعد استثناء على مبدأ سنوية الضريبة، لكون هذه الأنواع من الدخول تمتاز بطبيعة خاصة كالرواتب والأجور وما في حكمهما، لذا يتم تقديرها وفرض الضريبة عليها شهريا أي بطريقة الحجز عند المنبع بعد تحويل الدخل الشهري إلى إيراد سنوي وبنسبة حدية للوصول إلى الدخل الصافي الخاضع للضريبة[1]. وإلى جانب هذه الدخول توجد دخول أخرى تطبق عليها الأحكام نفسها كـإيرادات رؤوس الأموال المنقولة والأرباح الناجمة عن نقل ملكية العقار وحق التصرف فيه والأرباح المتحققة عن العمولة والسمسرة العارضة.

المطلب الثالث
موقف التشريعات الضريبية من مبدأ سنوية الضريبة

سنتناول في هذا المطلب موقف التشريع الضريبي العراقي من مبدأ سنوية الضريبة وأهم الأستثناءات الواردة عليه ثم تحديد موقف التشريعات الضريبية المقارنة منه وكما يأتي:

الفرع الأول: موقف التشريع الضريبي العراقي

التشريع العراقي شأنه في ذلك شأن التشريعات الضريبية في الدول الاخرى لايكتفي بالحصول على الدخل الصافي لفرض الضريبة وإنما يشترط أن يتحقق هذا

---

(1) د. عادل أحمد حشيش (التشريع الضريبي المصري) دار الجامعة الجديدة للنشر، الاسكندرية، 1988، ص121 .

الدخل في فترة زمنية معينة غالبا ما تكون سنة ولمفهوم السنة في قانون ضريبة الدخل العراقي المـرقم 113 لسنة 1982 المعدل مفاهيم مختلفة فهناك ما يعرف بسنة نجوم الدخل والسنة التقديرية ثم مـا يعـرف بالسنة الحسابية، ولكل من هذه المصطلحات معنى خاص بها وكما يأتي:

1. سنة نجوم الدخل:

وردت هذه العبارة في أثناء القانون بصيغ متعددة منهـا (الـدخل النـاجم، الأربـاح الناجمـة، المقـدار الناجم، .... الخ) وقد عرفت بـ (مدة الإثني عشر شهرا التي تبدأ من اليوم الأول من كانون الثاني وتنتهي بـ 31 مـن كـانون الأول مـن السـنة نفسـها، وهـي السـنة التقديريـة نفسـها بالنسـبة للرواتـب والأجـور والمكافـآت والمخصصات والتخصيصات)[1].

يتضح من ذلك أن سنة نجوم الدخل هي السنة التي يتولد أو يتحقق فيها الدخل بالنسبة إلى المكلف وتكون هذه السنة سابقة للسنة التقديرية، وإذا كانت القاعدة العامة تنص على ضرورة إجراء تقدير الضريـبة وتحديد مقدار الضريبة المستحقة خلال السنة التقديريـة إلا أن المشرـع الضرـيبي العراقـي خـرج عـلى هـذه القاعدة استثناء ونص على تقدير الضريبة وتحديد مقدارها في سنة نجوم الدخل فيما يتعلق بالرواتب والأجور وما في حكمهما وهذا ما سوف نوضحه في الاستثناءات على مبدأ سنوية الضريبة لاحقا.

ومما تجدر الإشارة اليه أن كلا من التشريـع الأردني والمصرـي والسـوري لم يـنص عـلى هـذا المصـطلح ضمن قوانينهم الضريبية.

([1]) الفقرة (5) من البند (1) من التعليمات رقم (3) لسنة 1983 حول كيفية استقطاع ضريبة الدخل بطريقة الاستقطاع المباشر .

2. **السنة التقديرية**[1]:

يقصد بالسنة التقديرية (مدة الأثني عشر شهرا التي تبدأ من اليوم الأول من شهر كانون الثاني من كل سنة مع مراعاة ماجاء في هذا القانون من مدد تقدير خاصة)[2] يتضح من ذلك أن السنة التقديرية هي السنة التي تلي سنة نجوم الدخل والتي يتم فيها تقدير دخل المكلف وتحديد مقدار الضريبة المستحقة والتي تبدأ من 1/1 وتنتهي في 12/31 من السنة ذاتها مع مراعاة ماجاء في هذا القانون من مدد تقدير خاصة فهي بذلك تقويمية تتفق والسنة المالية السائدة في العمل الضريبي. والقاعدة العامة أن يجري تقدير دخل المكلف في السنة التالية لسنة نجومه، وتعتبر سنة نجوم الدخل سنة مالية للمكلف يحاسب عنها ضريبيا خلال فترة مالية تالية ألزم فيها المشرع، وإذا سلمنا باعتبار السنة التقديرية (12) شهرا فهذا يعني أنه يجيز للمكلف الحق في تقديم تقريره (تقرير ضريبة الدخل) حتى 12/31 من السنة نفسها وهذا بدوره يتعارض مع الفقرة (2) من المادة (27) من قانون ضريبة الدخل التي تنص (على كل شخص مسجل أو غير مسجل وله دخل يخضع للضريبة أن يقدم تقريرا عن دخله قبل اليوم الأول من حزيران من السنة التقديرية إذا لم يطلب سنة تقديمه بأخطار خطي أو بإحدى طرق النشر) أي أن يتم تقديم التقرير خلال مدة أقصاها خمسة شهور أي إلى 6/31 مع ذلك فإنه يمكن تلافي هذا التعارض في نصوص المواد باعتبار السنة التقديرية هي السنة التي يقدر عنها المكلف ضريبيا وإلغاء وصفها بمدة الأثني عشر شهرا، فضلا عن أن للسلطة المالية تحديد المدة المذكورة إذا اقتنعت بوجود عذر

([1]) لقد أخذ المشرع الضريبي العراقي منذ صدور أول قانون له في سنة 1927 بمبدأ سنوية التقدير إلا أنه جعل السنة المالية للضريبة تبدأ من 4/1 من كل عام وتنتهي في 3/31 من العام التالي ليبقى على هذا الحال حتى صدور قرار مجلس قيادة الثورة المرقم (104) بتاريخ 1974/2/7 والمنشور بالوقائع العراقية بالعدد (2320) بتاريخ 1974/2/17 الذي ساوى بين السنة المالية والسنة التقويمية، وعندما صدر قانون ضريبة الدخل المرقم 113 لسنة 1982 المعدل أقر هذا التعديل فأصبحت السنة المالية للضريبة تبدأ في 1/1 و تنتهي في 12/31 من السنة نفسها

([2]) الفقرة (3) من المادة (1) من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ .

مشروع[1]. وعلى أية حال فإن العمل الضريبي في العراق يجري على اعتبار السنة التقديرية هي السنة التي يتحاسب فيها المكلف على الأرباح الناجمة بأنتهاء سنة مالية أمدها (12) شهرا. وقد تلتقي السنة التقديرية مع سنة نجوم الدخل كما في الرواتب والأجور ... الخ.

3. السنة الحسابية:

أخذ المشرع الضريبي العراقي بالسنة الحسابية ويبدو ذلك واضحا من خلال نصه على أنه (إذا اتخذ أحد المكلفين تاريخا معينا لسد حساباته غير اليوم الذي يسبق السنة التقديرية فللسلطة المالية أن تسمح له بتقديم حساب دخله للسنة التي تنتهي مدتها باليوم الذي عينه لسد حساباته من السنة السابقة. وإذا قبلت السلطة المالية ذلك في سنة ما، فلها أن تعمل بها في تقدير الضريبة لكل من السنين التي تليها، ولها أيضا أن تجري أية تسوية عادلة تراها)[2] يتضح من خلال ذلك أن للمنشأة أن تتخذ سنة حسابية خاصة بها، غير أن الأمر يتوقف على ما يقضي به القانون وهو استحصال موافقة السلطة المالية في حالة اتخاذ سنة حسابية تتباين مع مبدأ السنة التقويمية، وعندئذ لا يجوز له الخروج على السنة التي اعتمد عليها أساسا للتحاسب الضريبي إلا بعد موافقة السلطة المالية، فإذا عمد مكلف إلى تحديد تاريخ معين لسد حساباته يختلف عن اليوم الذي يسبق السنة التقديرية، فللسلطة المالية أن تسمح له بذلك، وفي حالة قبولها بتحديد السنة التي يقدم المكلف حساباته فعليها أن تستمر في تقدير الضريبة لجميع السنوات التي تليها في ذلك التاريخ.

وقد تمسكت مصلحة الضرائب المصرية بنص المادة(38) من القانون المرقم (14) لسنة 1939 فقررت بأن للمكلف الحق باعتماد سنة حسابية إذا كان عليه أن يمسك حسابات نظامية، وأيد الفقه ذلك واعتبره شرطا أساسيا في حالة فرض الضريبة

[1] الفقرة (3) من المادة (27) من القانون نفسه .

[2] المادة (4) من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ .

عن سنة لاتتفق مع السنة التقويمية[1]، ويضيف آخرون[2] أنه حتى في حالة فرض الضريبة بطريقة التقدير فإن هذه الحالة لا تمنع من فرضها عن سنة متداخلة إذا كانت طبيعة أعماله تقتضي عملية التداخل ذاتها وتتجلى هذه العملية بشكل واضح فيما إذا اتخذت المنشأة سنة مالية متداخلة عندما تزاول نشاطا موسميا، ولم ينصرف قصد المشرع إلى تقييد حرية المكلف في عملية اختيار السنة المالية التي يعتقد أنها تحقق مصلحته، بينما تمسكت مصلحة الضرائب المصرية والفقه الذي يؤيدها بضرورة خضوع المكلف إلى مسك حسابات منتظمة في عملية اختيار السنة الحسابية، أي أنها جعلت هذا الحق مقتصرا على هؤلاء دون غيرهم.

واتفقت محكمة النقض المصرية[3] مع الاتجاه الثاني، إذ اعتبرت أن الأصل في السنة المالية للمنشأة أن تتفق مع السنة التقويمية. غير أن ضرورة مراعاة مصلحة المكلف ممن تختلف سنته المالية عن السنة التقويمية قد جعلت المشرع يعتمد على نظام السنوات المتداخلة، فقرر أن تحديد الضريبة يتم على أساس الربح الذي تكشف عنه الحسابات الختامية في كل سنة، معتبرا أن طبيعة النشاط الذي تزاوله المنشأة خلال السنة يبقى مترددا بين الربح والخسارة إلى أن تظهر نتيجة هذا النشاط في نهاية المدة. غير أن القضاء المصري قد اشترط أن تكون للمكلف مصلحة مشروعة في عملية اتخاذ سنة متداخلة، فقد قررت محكمة القاهرة أن القانون المرقم (14) لسنة 1939 ولائحته التنفيذية لم يشيرا إلى ما يحول دون فرض الضريبة على أساس السنة المتداخلة عندما تحدد من خلال التقدير، الأمر الذي يؤدي بطريق اللزوم العقلي بأنه لم

([1]) د. أحمد ثابت عويضة (ضريبة الأرباح التجارية والصناعية، مصدر الالتزام بالوفاء)، مصدر سابق، ص217 .

([2]) د. حسين خلاف (علم المالية العامة)، القاهرة، بت، ص ص226-227 .

([3]) نقض، الطعن 366 سنة 38 ق جلسة 1974/12/11، س25، ص1403، مشار اليه في: أحمد محمود حسني (قضاء النقض الضريبي 1931-1989)، منشأة المعارف الاسكندرية، القاهرة، 1993، ص ص120-121 .

يرد تقييده لحرية المنشآت في الأخذ بالسنة المتداخلة، وقد أقرت مصلحة الضرائب في مصر هذا الحق، واشترطت أن لايكون قصد المكلف ذلك التهرب من دفع الضريبة[1].

وعموما فإن الأخذ بالسنة الحسابية يحقق قاعدة الملاءمة التي تقوم على أساس أن الضريبة يجب أن تجبى في أنسب الأوقات أي وقت الحصول على الدخل، وإذ أن لكل مكلف ظروفه الخاصة به وتجنبا لحالة العسر التي قد تصيب المكلف عند فرض الضريبة عليه في غير أوقاتها المناسبة لذلك أجاز المشرع الضريبي العراقي للمكلف أن يختار السنة التي تناسبه. وبشرط موافقة السلطة المالية وعدم تغيرها مرة أخرى إلا بموافقة السلطة المالية ذاتها.

الاستثناءات الواردة على مبدأ سنوية الضريبة في التشريع الضريبي العراقي:

إذا كانت القاعدة العامة تقضي بفرض الضريبة على الدخل المتحقق في سنة يحددها المشرع استنادا إلى مبدأ سنوية الضريبة فإن هناك حالات وظروفا عملية تتطلب الخروج عن هذه القاعدة فتفرض الضريبة على أرباح تنجم في أقل من سنة أو أكثر منها وخضوع الدخول للضريبة في غير سنتها التقديرية وكذلك فرض الضريبة على أرباح تنجم في مدة السنة الحسابية وليست السنة التقديرية، وقد أخذ المشرع الضريبي العراقي بهذه الاستثناءات وكما يأتي:

أولا: تقدير الضريبة على الأرباح الناجمة للمكلف في أقل من سنة:

ويشمل ذلك حالتين هما:

1- انقطاع مصدر الدخل:

أجاز المشرع الضريبي العراقي إجراء التقدير وفرض الضريبة عند انقطاع مصدر الدخل وذلك من خلال نصه على أنه (إذا انقطع مصدر الدخل خلال السنة التقديرية فللسلطة المالية إجراء التقدير وفرض الضريبة وجبايتها خلال السنة نفسها

[1] نقض، الطعن 1166 سنة 49 ق، جلسة 1982/4/12، س25، ص143، في المصدر نفسه والصفحة نفسها .

وقيدها إيراد نهائيا لنفس السنة...)[1] أي أعطى المشرع العراقي الحق للسلطة المالية باعتبار السنة المالية للمكلف هي نفسها السنة التقديرية ولم يلزمها بذلك فالمسألة تبقى اختيارية لها[2]. وانقطاع مصدر الدخل يعني انعدام دخل المكلف وتوقف نشاطه الاقتصادي المعتاد بسبب وفاته أو تصرفه في منشأته بأي تصرف ناقل للملكية. فإذا توفي المكلف انقطع مصدر دخله حتى وإن استمر الورثة في إدارة مصدر دخله على الرأي الراجح[3] مع أن البعض يذهب إلى أن استمرار الورثة في تشغيل منشآت مورثهم بنفس النشاط السابق يجعل مصدر الدخل مستمرا غير منقطع على اعتبار أن المنشأة لم تتوقف من نشاطها وأن التغير كان شكليا[4]. ويسوغ أصحاب هذا الرأي بأن قانون ضريبة الدخل يعتبر الوارث امتدادا لشخصية المورث فيما يتعلق بضريبة الدخل، وهذا الرأي محل نظر إذ ليس هناك أي نص في قانون ضريبة الدخل يؤكده، فضلا عن أنه يخالف القاعدة الفقهية لا تركة إلا بعد سداد الديون والضريبة تعتبر أحد هذه الديون وعليه فالوارث لا يمتلك التركة إلا بعد دفع الضريبة المستحقة. وعن حالة قيام المكلف بتحويل المشاركة إلى شركة فالرأي الراجح اعتبار عمله قد قطع لاختلاف كل من المشاركة والشركة في النصوص التي تحكمها سواء أكان ذلك في قانون ضريبة الدخل أم في قانون الشركات التجارية[5]. ومما تجدر الإشارة إليه أن الانقطاع يجب أن يشمل جميع مصادر الدخل العائدة للمكلف وإلا فإن انقطاع أحد مصادر دخله لا يعطي للسلطة المالية الحق في تقدير الضريبة وفرضها عليه، وإنما يجب عليها الانتظار لحين حلول السنة التقديرية وجمع أرباح هذا المصدر إلى أرباح المكلف من

---

(1) الفقرة (3) من المادة (3) من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ .

(2) قرار لجنة الاستئناف في بغداد المرقم 101 ل1 / 1994 منشور في الكتاب السنوي، الهيئة العامة للضرائب، وزارة المالية، 1994، ص89 .

(3) د. هشام العمري (اتجاهات المشرع العراقي من ضريبة الدخل)، مصدر سابق، ص270 .

(4) د. صالح عجينة، مصدر سابق، ص525 .

(5) المصدر نفسه، ص524 .

المصادر الأخرى وفرض الضريبة عليها وذلك لأن ضريبة الدخل في العراق هي أقرب إلى الضريبة الموحدة على الدخل منها إلى الضرائب النوعية على الدخل[1].

2- بدء النشاط بعد بداية السنة المالية:

جرى العمل على أنه إذا بدأ المكلف نشاطه في أثناء السنة المالية أي بعد بداية السنة المالية بمضي فترة قصيرة أو طويلة على بدء السنة المالية فعند انتهاء هذه السنة وحلول السنة التقديرية تقوم السلطة المالية بتقديره عن أرباحه المتحققة له خلال السنة المالية بالرغم من أنه لم يمر على بداية نشاطه سنة كاملة وإنما فترة تقل عن سنة وكذلك قد يبدأ نشاط المكلف قبل إنتهاء السنة المالية بشهر أو بشهرين فتمهل السلطة المالية المكلف إلى حين انتهاء السنة المالية التالية. وبذلك تكون المدة لأكثر من سنة وفي الحالتين تشكل استثناءا على مبدأ سنوية الضريبة[2].

ثانيا- تقدير الضريبة على بعض أنواع الدخول في غير سنتها التقديرية:

أخذ المشرع العراقي بهذا النوع من الاستثناءات التشريعية التي نصت عليها القوانين، التي يتم بموجبها تقدير الضريبة وفرضها على الدخول في سنة تحققها دون الانتظار إلى السنة التقديرية وتشمل الحالات الآتية:

1- الرواتب والأجور وما في حكمهما:

نص المشرع العراقي على أنه (تفرض الضريبة على الدخل المذكور في الفقرتين "4،5" من المادة الثانية بالمقدار الناجم منه خلال السنة التقديرية نفسها إن كان مقداره معلوما، إلا أن للسلطة المالية أن تتخذ دخل السنة السابقة أساسا للتقدير إذا تعذر العلم بمقدار الدخل كله أو بعضه)[3] وبالرجوع إلى الفقرة (5) من المادة الثانية يتضح أن الرواتب ورواتب التقاعد والمكافآت والأجور ومافي حكمها يجري تقديرها

([1]) د. صادق الحسني (ضريبة الدخل)، مصدر سابق، ص40 .

([2]) حسن عداي الدجيلي (شرح قانون ضريبة الدخل رقم 113 لسنة 1982 المعدل)، مصدر سابق، ص227 .

([3]) الفقرة (2) من المادة (3) من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ .

وفرض الضريبة عليها في سنة نجومها، وبذلك فإن سنة نجوم الدخل تختلط مع السنة التقديرية بالنسبة إليها، وفي حالة تعذر تقديرها كليا أو بعضها يمكن للسلطة المالية أن تتخذ السنة السابقة أساسا للتقدير.

2- الأرباح الناجمة عن نقل ملكية العقار أو حق التصرف فيه:

يشمل هذا الاستثناء حالة قيام المكلف بإجراء أي تصرف على العقار ويتم خلاله نقل الملكية أو حق التصرف فيه كالبيع والمقايضة والهبة ...الخ.

وفيها تقوم السلطة المالية بتقدير الأرباح الناجمة للمكلف عن هذا المصدر من الدخل في نفس سنة تحققه واعتبار السنة المالية للمكلف فيما يتعلق بهذا المصدر هي السنة التقديرية له. وحسنا فعل المشرع العراقي إذ جعل التقدير في هذه الحالة والحالة السابقة (الرواتب ومافي حكمها) الزاميا على السلطة المالية في سنة نجوم الدخل ولم يترك المشرع للسلطة المالية الخيار عندما نص في الفقرة (2) من المادة (3) على أنه (تفرض الضريبة ...) ولم ينص على (للسلطة المالية ...)

3- التقدير الاحتياطي:

أعطى المشرع العراقي للسلطة المالية الحق بتقدير أي مصدر دخل من المصادر المذكورة بالفقرات (1،2،3،6) من المادة الثانية من قانون ضريبة الدخل خلال السنة المالية وقبل بداية السنة التقديرية تقديرا احتياطيا واستيفاء مبلغ الضريبة بصورة أمانات لحساب سنتها التقديرية وما أن تحل السنة التقديرية حتى تقوم السلطة المالية بتثبيت هذه الأمانات بشكلها النهائي سواء أكان بالزيادة أم بالنقصان أم كما هي كضريبة متحققة واجبة الأداء[1]. ومن الناحية المنطقية فإن هذا لا يعد استثناء على مبدأ سنوية التقدير فهو لا يعد وأن يكون استيفاء أمانات لا تقديرا نهائيا[2].

([1]) الفقرة (4) من المادة (3) من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ .

([2]) انظر قرار لجنة الاستئناف الثانية في 1991/1/3، الكتاب السنوي للهيئة العامة للضرائب لعام 1991، ص109 .

4- **التقدير الإضافي:**

نص المشرع العراقي على أن (على السلطة المالية أن تقدر الضريبة على أساس الدخل الحقيقي ولها الحق في الرجوع بالتقدير على من سبق تقدير دخله بأقل من حقيقته إذا ظهرت لديها وقائع مادية بضمنها الإخبار التحريري ولمدة خمس سنوات ماضية باستثناء السنة التقديرية أما من لم يتم تقدير دخله فيكون الرجوع عليه ابتداء من تاريخ تحقيق الدخل ولا يؤثر على حق السلطة المالية في الرجوع بالتقدير عدم تبليغ الأشخاص به)[1] يتضح من خلال النص أن من حق السلطة المالية تقدير الضريبة على أساس الدخل الحقيقي في حالة عدم تقديره على أحد الأشخاص أو أنها قد قامت بتقديره وتبين بعد ذلك أنها قد قدرته بما يقل عن حقيقته في السنة التقديرية الأخيرة أو في إحدى السنوات الخمسة السابقة لها فإذا كانت السنة التقديرية الأخيرة هي 2005 فإن حق السلطة المالية قائم للسنوات 2000، 2001، 2002، 2003، 2004 ثم السنة التقديرية 2005، إلا أنه ينبغي في حالة التقدير الإضافي أن يكون عن مصدر دخل لم يجر تقدير المكلف عنه بصورة أصلية أو أن البيانات والمعلومات التي قدر بموجبها المكلف ابتداء بصورة أصلية ناقصة أو مغايرة للحقيقة او انها كانت مضللة، وهذا في حالة تقدير الدخل بأقل من حقيقته، أو في حالة عدم تقدير الدخل أصلا فيكون الرجوع عليه ابتداء من تاريخ تحقق الدخل. وقد أكد القضاء العراقي على التقدير الإضافي من خلال القرار التمييزي المرقم 1941/5 في 1942/2/12 الذي جاء فيه (كانت السلطة المالية تجري تقدير الشركة (س) بأسماء حاملي الأسهم ظنا منها أنها مشاركة واستنادا إلى القانون كانوا المساهمون يتمتعون بالإعفاءات تبعا لذلك ويدفعون الضريبة بالسعر الذي يخضع له الاشخاص الطبيعيون، غير أنها بعد أن تنبهت إلى أن الشركة هي شركة مسؤولية محدودة، قامت بتقدير الشركة للسنة الأخيرة وفق الأصول وإضافيا للسنوات الخمس السابقة واستنادا إلى ذلك أخضعت السماحات إلى الضريبة باعتبار أن تلك السماحات خاصة بالأشخاص الطبيعية وليس المعنوية، فاعترضت الشركة بدعوى أن تقديرات السنوات السابقة ملزمة للسلطة المالية، فقررت

([1]) المادة (32) من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ .

لجنة التدقيق تأييد السلطة المالية، باعتبار المكلف شركة محدودة وليست مشاركة ولها شخصية قانونية مستقلة عن شخصية أعضائها، وصادقت على التقديرات، ولعدم قناعة الشركة بذلك ميزت القرار طالبة نقضه للأسباب ذاتها التي أوردتها في اللائحة الاستئنافية. إلا أن محكمة التمييز قررت رد التمييز باعتبار أن السلطة المالية مخولة بإجراء التقدير الإضافي)[1].

5- دخل غير المقيم:

ألزم المشرع الضريبي العراقي السلطة المالية بتقدير دخل المكلف غير المقيم وفرض الضريبة عليه في سنة تسلمه وليس في السنة التقديرية[2]، ولا يشمل هذا الاستثناء غير المقيم الذي سبق أن جرى تقدير دخله وفرض الضريبة عليه في السنة التقديرية التي تلي سنة نجوم الدخل (السنة المالية) كأن يكون غير المقيم مشاركا مع أشخاص مقيمين وتقوم المشاركة بتقديم حساباتهم ويتم تقدير الدخل وفرض الضريبة بمقتضاها، إذ في هذه الحالة يبقى تطبيق المبدأ العام مستمرا[3].

6- تدوير الخسائر[4]:

أجاز المشرع الضريبي العراقي تنزيل الخسارة التي لا تستوعبها أرباح المكلف في سنة معينة من أرباح السنين الخمس المتصلة التالية شرط أن لايجري تنزيل أكثر

([1]) مشار اليه في: د. عادل فليح العلي (المالية العامة والتشريع المالي)، مصدر سابق، ص ص 385-386

([2]) الفقرة (5) من المادة (3) من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ .

([3]) العمري (اتجاهات المشرع العراقي في ضريبة الدخل)، مصدر سابق، ص ص 273-274 .

([4]) مما يجب التنويه به أن جميع الدول العربية باستثناء المملكة العربية السعودية ترى أن الخسائر التي تحدث في سنة ضريبية يمكن تعويضها من الأرباح التي تتحقق في سنوات أخرى والبلد الوحيد الذي يسمح بترحيل الخسائر إلى الوراء هو عمان وذلك عن طريق قيام الخزانة العامة في السنة التي تحققت فيها الخسائر برد ماحصلته كضريبة عن سنوات سابقة بما يعادل مقدار الخسارة . أنظر: عبد الرحمن (دراسة مقارنة عن ضرائب الشركات)، اللجنة الاقتصادية والاجتماعية لغربي آسيا، الأمم المتحدة، نيورك، 2002، ص14 .

من نصف الدخل الخاضع للضريبة في كل سنة من السنين الخمس وأن لا تنـزل إلا مـن نفـس مصـدر الدخل الذي نتجت عنه الخسارة[1]، فمثلا إذا كان المكلف محاميا ويمارس أعـمالا تجاريـة أيضـا وتحققـت لـه أرباح من مهنته بوصفه محاميا قدرها مليون دينار إلا أنه تعرض لخسارة عن أعماله التجارية وقدرها مليـون دينار وهذه الخسارة تستوعب الربح كله من مهنتـه بوصـفه محاميـا لـذا فـإن الخسـارة تـدور إلى السـنوات الخمس التالية لسنة تحققها فتنزل من أرباح الحالة التجارية أكثر من النصف سنويا، وهذا الحكم يعتبر بدوره استثناء على مبدأ سنوية التقدير القاضي بأن كل سنة من سنوات المكلف المالية مستقلة في أرباحها وخسائرها عن السنوات الأخرى. ونحن نرى أن من الأفضل عدم تقييد ترحيـل الخسـارة بمـدة محـدودة وذلـك لتحقيـق الهدف من وراء ترحيل الخسائر المتمثل بالمحافظة على رأس المال كما انـه يشـجع عـلى المخـاطرة والاسـتثمار مادامت أن الخسارة سوف ترحل مادام نشاط المشروع قائما إلى حـين اسـتغراقها مـن أربـاح إحـدى السـنوات التالية. هذا من ناحية ومن ناحية أخرى وفيما يتعلق بالشرط الثاني (لاتنـزل الخسـارة إلا مـن مصـدر الـدخل نفسه) أن هذا الشرط لا مسوغ له لاسيما أن المشرع العراقي يأخذ بنظام أقرب إلى الضريـبة الموحـدة ويكـون الشرط في محله إذا كانت الدولة تأخذ بنظام الضريبة النوعية.

7- الديون المعدومة:

أجاز المشرع الضريبي العراقي تنزيل الديون المعدومة المتعلقة بمصـدر الـدخل إذا اقتنعـت السـلطة المالية بتعذر تحصيلها خلال إحدى السنين حتى وإن كانت مستحقة الأداء قبـل بدايـة هـذه السـنة[2]. وهـذا يمثل استثناء على مبدأ سنوية التقدير الكافي باستقلالية كل سنة بأرباحها وخسائرها عن السنين الأخرى فهـذه الديون إذا ما اقتنعت السلطة المالية بتعذر تحصيلها في سنة معينة فإنهـا سـتقوم بخصـمها مـن أربـاح هـذه السنة بالرغم من أنها تعتبر خسارة لسنة سابقة كذلك الحال إذا ما استوفى المكلف هذه الديون التـي عـدتها السلطة المالية متعذرة التحصيل وأنزلتها من أرباح إحدى السنين

(1) المادة (11) من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ .

(2) انظر: الفقرة (5) من المادة (8) القانون نفسه .

فإن السلطة المالية عليها إخضاع هذه الديون المستوفاة للضريبة في سنة الاستيفاء وليس في سنة التقدير.

ثالثا- تقدير الضريبة على الدخول المتحققة في مدة تختلف بدايتها ونهايتها عن السنة التقديرية:

يشمل هذا الاستثناء حالتين هما:

1- دخل أصحاب الحسابات:

عرف المشرع الضريبي العراقي السنة التقديرية بأنها (مدة الاثني عشر شهرا التي تبدأ من اليوم الأول من شهر كانون الثاني من كل سنة – مع مراعاة ماجاء في هذا القانون من مدد خاصة)[1] كما نص المشرع الضريبي العراقي على أنه (إذا اتخذ أحد المكلفين تاريخا معينا لسد حساباته غير اليوم الذي يسبق السنة التقديرية التي تنتهي مدتها باليوم الذي يسبق السنة التقديرية فللسلطة المالية أن تسمح له بتقديم حسابات دخله للسنة التي تنتهي مدتها باليوم الذي عينه لسد حساباته من السنة السابقة، وإذا قبلت السلطة المالية ذلك في سنة ما، فلها أن تعمل بها في تقدير الضريبة لكل من السنين التي تليها، ولها أيضا أن تجري أية تسوية عادلة تراها)[2]. يتضح من ذلك أن المشرع الضريبي العراقي أجاز للمكلف أن يتخذ سنة خاصة لحساباته تختلف عن السنة التقديرية، فمثلا لو أتخذ المكلف السنة التي تبدأ من 7/1 من كل عام وتنتهي في 6/30 من العام التالي سنة حسابية لمنشأته على أن توافق السلطة المالية على ذلك فإذا ما وافقت هذه الأخيرة أصبح بإمكان المكلف اعتماد هذا الحساب في السنين التالية. لذلك فإن السلطة المالية تقوم بتقدير دخل المكلف وفرض الضريبة عليه بعد انتهاء سنته الحسابية ولايجوز للمكلف أن يغير سنته الحسابية إلا بموافقة السلطة المالية.

([1]) انظر: الفقرة (3) من المادة (1) من قانون ضريبة الدخل العراقي .

([2]) انظر: المادة (4) من القانون نفسه .

2- **تقدير الربح الضريبي للمقاولات:**

تعتبر أعمال المقاولات من الأعمال التي يحتاج تنفيذها إلى مدة طويلة لذلك أهتمت السلطة المالية بهذا النوع من الدخل واتخذت العديد من الوسائل في تقدير الضريبة وجبايتها على هذا النوع من الدخل مثل الزام الدوائر الرسمية وشبه الرسمية ومؤسسات القطاع الاشتراكي والمختلط بعدم صرف السلفة الأخيرة أو تسديد الحساب النهائي للمقاول إلا بعد أن يردها كتاب يؤيد براء ذمة المكلف من الضريبة وكذلك الزام المقاولين والدوائر المذكورة آنفا باستقطاع نسبة مئوية لا تتجاوز (10%) من المبالغ المتحققة للمقاول أو المتعهد الأصلي أو الثانوي وإلزام المقاولين بتسديد الضريبة قبل إحالة المقاولة عن أرباحهم السابقة عن طريق الزام هذه الجهات بعدم إحالة أية مقاولة إلى أي مقاول أو متعهد إلا إذا كان مسجلا لدى دوائر الضريبة وإلزام الجهات الأجنبية العاملة في العراق والخاضعة لضريبة الدخل بتقديم حسابات سنوية تتضمن المبالغ المدفوعة للمقاولين الثانويين والمجهزين للمواد المشتراه من الأسواق[1] وتختلف طريقة تقدير الربح الخاضع للضريبة في المقاولات حسب مدة انجاز المقاولة وكما يأتي:

أ- **في حالة كون مدة المقاولة سنة أو أقل:**

ففي هذه الحالة يجري تقدير أرباح المقاولة على أساس الحسابات التي يقدمها المقاول إذا اقتنعت بها السلطة المالية، أما إذا لم تقتنع بها فلها تعديلها إذا ما وافق المقاول على التعديل يكون التقدير أتفاقيا، وقد يصر المقاول على حساباته فتقوم السلطة المالية بتقديره احتياطيا وإحالة الحسابات محل الخلاف إلى قسم الرقابة والتفتيش في مركز الهيئة العامة لتدقيق الحسابات وبالنتيجة أما أن يثبت التقدير الاحتياطي نهائيا أو تقوم السلطة المالية بتقديره إداريا إذا ثبت عدم أمانة الدفاتر

([1]) خالد ابراهيم جواد (اسلوب استيفاء ضريبة الدخل على أرباح المقاولين) بم، 1982، ص ص8-9

والحسابات ولا يكون أمام المقاول سوى الطعن في قرار التقدير الإداري وفي هذه الحالة لا يكون هناك إخلال بمبدأ سنوية التقدير الضريبي[1].

ب- في حالة كون مدة المقاولة تقع ضمن عدة سنوات:

لدى إطلاعنا على قانون ضريبة الدخل النافذ تبين أنه ليس هناك ما يشير إلى كيفية التقدير، إلا أنه جرى العمل لدى السلطة المالية[2] على التمييز بين حالتين هما:

الحالة الأولى: حالة مسك المقاول لحسابات ودفاتر منتظمة وأمينة:

ففي هذه الحالة وعلى الرغم من أن كل المقاولين مشمولون عمليا بنظام مسك الدفاتر التجارية لأغراض ضريبة الدخل رقم (2) لسنة 1985[3]، لا يمسك جميعهم هذه الدفاتر المنتظمة والأمينة

ففي حالة مسكهم للدفاتر التجارية يجري تقدير أرباحهم السنوية عند انتهاء أعمال المقاولة على وفق المعادلتين الآتيتين:

قيمة الأعمال المنجزة (المقاولة) - المصاريف المقبولة = ربح المقاولة الكامل

$$\text{ربح السنة الواحدة} = \frac{\text{ربح المقاول الكامل} \times \text{المصاريف المقبولة للسنة}}{\text{المصاريف المقبولة للمقاولة}}$$

وفي ضوء ذلك فإن ضريبة المقاولة الواحدة تقسم إلى أجزاء بعدد سنوات التعهد وتحتسب بشكل مستقل عن بعضها البعض ويتم منح السماح القانوني للمكلف عن كل سنة منها على حدة على أن تجبى الضريبة مرة واحدة عن المقاولة ككل.

الحالة الثانية: حالة عدم مسك المقاول الحسابات ودفاتر منتظمة وأمينة:

يجري تقدير المقاول في هذه الحالة على أساس الضوابط التي تصدرها الهيئة العامة للضرائب لموظفيها في الفروع كافة على مبالغ السلف التي يتسلمها المقاول في

---

[1] عبد الستار فاضل وأنعام محسن زوليف (اسلوب تحديد الربح الضريبي للمقاولات في العراق)، مجلة الإدارة والاقتصاد، عدد (15)، 1993 -1994، ص157 .

[2] انظر: دليل الموظف الضريبي عن أرباح الأعمال التجارية والمهن (سياقات العمل) المرقم 43س/4900 في 2001/9/19 الصادر عن قسم الأعمال التجارية والمهن في الهيئة العامة للضرائب، ص5؛ اعمام الهيئة العامة للضرائب رقم 5390/7 في 1997/3/24 .

[3] المنشور في الوقائع العراقية بالعدد (3030) بتاريخ 1985/1/28 .

كل سنة حتى انتهاء المقاولة على اعتبار أن المقاول لا يستطيع بعد انتهاء العمل أن يقدم حسابا يمكن السلطة المالية من معرفة أرباحه وخسائره. وينتقد هذا المسلك على أساس أن السلطة المالية تعتمد في الاستدلال على المصاريف لتقدير حسابات المكلف مع انها طرحتها في البداية لكونها غير أمينة وهذا يشكل خللا في العمل ومع ذلك فقد أيدت هذا الحكم محكمة التمييز في قرارها رقم الإضبارة 27/ ضريبة /1969[1]، وهي تنظر الدعاوي المتعلة بقانون ضريبة الدخل الملغي وأيدته أيضا لجنة الاستئناف الثالثة أيضا بتاريخ 1991/7/20[2]. وفي الحالتين نكون قد خرجنا عن مبدأ سنوية التقدير.

وذهب البعض من الفقه[3] إلى القول أن شركات المقاولات تقوم بعدة عمليات غالبا ما تنتهي واحدة من تلك العمليات أو أكثر خلال السنة الضريبية، فيمكن والحالة هذه محاسبتها على أرباحها الحقيقية عنها، ونحن نؤيد ماجاء في هذا الرأي إذ ليس هناك مسوغ لتأجيل محاسبة المكلف لحين الانتهاء من المقاولة التي تمتد إلى عدة سنوات إذ أنه من السهل استخراج نتيجة أعمال السنة على أساس النسبة المنجزة من المقاولة وهذا لايمنع أن تتحمل آخر سنة في المقاولة الفرق سواء أكان ربحا أم خسارة، ويمكن أن نضيف إلى ماجاء في الرأي الأخير مسوغات تحقق هدفين لا يمكن التغاضي عنهما وهما:

1. حصول الخزانة العامة على حقها من الضريبة سنويا وهي باستمرار بحاجة إلى هذا الحق.
2. التخفيف عن كاهل المكلف وذلك بدفع الضريبة سنويا بدلا من تراكمها إلى آخر سنة في المقاولة.

([1]) مشار اليه في:د. صادق الحسني، مصدر سابق، ص45 .

([2]) مشار اليه في: الكتاب السنوي الصادر عن الهيئة العامة للضرائب 1991، ص138 .

([3]) د. عبد القادر حلمي ود. عيسى أبو طبل (المحاسبة الضريبية)، دار النهضة العربية، القاهرة، 1967، ص63 .

الفرع الثاني: موقف التشريعات الضريبية المقارنة

أخذت معظم التشريعات الضريبية سواء العربية منها أم الأجنبية[1] بمبدأ سنوية الضريبة وهذا ماسوف نوضحه وكما يأتي:

أولا- موقف التشريع الضريبي الأردني:

أخذ المشرع الضريبي الأردني بمبدأ سنوية الضريبة على الدخل ويبدو ذلك واضحا من خلال نص الفقرة (أ) من المادة (5) التي نصت على أن (تفرض الضريبة على الدخل الخاضع للضريبة الذي جناه أي شخص أو تأتى عن أية سنة بعد انتهائها

---

(1) كالتشريع الانكليزي الذي أخذ بفرض الضريبة على الربح الناجم للمكلف في السنة السابقة على سنة الربط (السنة التقديرية) وقد جعل المشرع هذه السنة الأخيرة تبدأ في 4/6 من كل سنة ميلادية وتنتهي في 4/5 من السنة الميلادية التالية، وقد خرج المشرع الانكليزي عن المبدأ العام (سنوية التقدير) بإجازته خصم الديون المعدومة من أرباح السنة التي تحقق فيها إعدامها ويجيز إخضاع الدين السابق خصمه على أنه معدوم للضريبة في السنة التي سدد فيها هذا الدين ويرد استثناء آخر على مبدأ سنوية التقدير يتعلق بدخول المنشآت الجديدة إذ يجري تحديد فترة الضريبة منذ بدء نشاطها إلى حين انتهاء سنة الربط وتربط عليها الضريبة أيضا في سنة الربط التالية لبدء نشاطها على أساس الأرباح المتحققة لها من تاريخ بدء النشاط وحتى انتهاء سنتها المالية المنتهية خلال سنة الربط والاستثناء الآخر هو في حالة انقطاع مصدر الدخل فقد أقر التشريع الانكليزي ربط الضريبة في هذه الحالة في نفس سنة انقطاع المصدر وعلى أساس أرباح السنة السابقة . راجع: د. عبد المنعم فوزي (النظم الضريبية)، مصدر سابق، ص206؛د. هشام العمري (اتجاهات المشرع العراقي في ضريبة الدخل) مصدر سابق، ص276 ومابعدها؛ Alan Melville , "Taxation finance Act 2000," Prentice Hall, England, 2002 , p4

أما المشرع الفرنسي:- فهو الآخر أخذ بمبدأ سنوية الضريبة إذ حددها القانون الصادر سنة 1917 وجعلها نفس السنة التقويمية التي تبدأ في 1/1 وتنتهي في 12/31 من كل عام واستمر العمل بها حتى في ظل قانون الاصلاح الضريبي لسنة 1948 الذي حدد السنة الضريبية إلا أنه جعل سنة نشوء الدخل (السنة المالية) هي سنة الربط (السنة التقديرية) فأصبح الربط كقاعدة عامة يتم في نفس سنة تحقق الدخل، ويجري تحصيل الضريبة في فرنسا عن طريق الورد إذ تدفع الضريبة مقدما وعلى أربعة أقساط تقدر قيمة كل قسط بنسبة (20%) من أرباح السنة السابقة .

وفي نهاية السنة المالية تتم التسوية النهائية فأما أن يكون المكلف قد دفع أقل مما عليه دفعه فيكلف بدفع الفرق أو أن يكون قد دفع أكثر مما عليه فيطالب باسترداد الفرق أو يطالب بخصمه من أقساط السنة التالية ويسوغ موقف المشرع الفرنسي بالمساواة بين السنة المالية والتقديرية على أساس تذليل الصعوبات التي تترتب على التفرقة بينهما إذا كانت أعباء المكلف العائلية تأخذ بالاعتبار في بداية سنة الربط مع أنها قد تكون تغيرت عما كانت عليه من خلال سنة تحقق الدخل، فضلا عن أن سنة الربط وسنة الربح تعجلان من الوفاء بالضريبة.

وقد خرج المشرع الفرنسي عن قاعدة سنوية تقدير الضريبة في حالة ترحيل الخسائر العادية عن أرباح السنوات الخمس التالية لسنة تحققها وأجاز للمكلف أيضا أن يتخذ سنة حسابية تختلف في بدايتها ونهايتها عن السنة الضريبية سواء أكانت أقل من أثني عشر شهرا أم أكثر . راجع:

د. عبد المنعم فوزي (النظم الضريبية)، مصدر سابق، ص183 ومابعدها؛ Jean-Yves Mercieret Bernard Plagnet, O.P.cit, P61

ولو انقطع مصدر الدخل خلالها) وعرف القانون الأردني السنة في المادة (2) منه على أنها (المدة التـي تبدأ باليوم الأول من شهر كانون الثاني وتنتهي في الحادي والثلاثين من شهر كانون الأول من السنة نفسها).

وعلى الرغم من نص المشرع الأردني على مبدأ سنوية الضريبة فإنـه خـرج عـن هـذا المبـدأ في بعـض الحالات، فقد أجاز إخضاع الدخل المتحقق في أقل من السنة للضريبة كحالة التقدير على دخل المكلـف الـذي ينوي مغادرة البلاد نهائيا إذ نصت الفقرة (أ) من المادة (40) من قانون ضريبة الدخل الأردني على أنه (يجـوز للمقدر إجراء التقدير على أي شخص على وشـك مغـادرة المملكـة نهائيـا قبـل نهايـة السـنة وفـرض الضريـبة المستحقة عليه عن الفترة السابقة من السنة).

وكذلك الحال بالنسبة إلى بدء نشاط المكلف بعد بدايـة السـنة الماليـة فعنـد نهايتهـا وبدايـة السـنة التقديرية يقوم المقدر (موظف السلطة المالية) بتقدير دخله الذي يقـل عـن سـنة كاملـة. وقـد أكـد القضـاء الضريبي الأردني هذا الاتجاه من خلال قرار محكمة التمييز رقم 85/587 لسنة 1986 الذي جاء فيه (لقد أجاز الفقه للمؤسسات الحديثة أن تتخذ سنة حسابية أقل أو أكثر من أثني عشر شهرا)[1].

وشمل الاستثناء الرواتب والأجور وما في حكمهما أيضا فهذه يجري حجزها عنـد المنبـع[2]، كـما أجـاز المشرع الأردني خصم الديون المعدومة من سنة التقدير بـالرغم مـن كونهـا مسـتحقة قبـل بـدء هـذه السـنة وبالمقابل فرض عليها في سنة تحصيلها[3]، وكذلك أجاز المشرع خصم الخسائر التي تتحقـق خـلال سـنة معينـة من أرباح السنوات الأخرى، كما أجاز تدوير الاستهلاكات بالرغم من أنها تعود إلى سنوات سـابقة عـلى السـنة مدار التقدير[4]، وأخضع المشرع الضريبي الأردني بدل الخلـو وبـدل المقايضـة والمبـالغ المقبوضـة الناتجـة عـن التصرف بالعلامة التجارية أو براءة الاختراع أو حقوق التأليف والطبع أو التصميم لضريبة الدخل بعد توزيعها على

([1]). مشار اليه في جهاد الخصاونة، مصدر سابق، ص95 .

([2]) الفقرة (أ) من المادة (19) من قانون ضريبة الدخل الأردني المرقم 57 لسنة 1985 المعدل .

([3]) الفقرة (ز) من المادة (9) من قانون ضريبة الدخل الأردني المرقم 57 لسنة 1985 المعدل .

([4]) الفقرة (ي) من المادة (9) من قانون ضريبة الدخل الأردني المرقم 57 لسنة 1985 المعدل .

عدة سنوات بالرغم من أنها تقبض في سنة واحدة[1]، فيما أجازت المادة(6) من القانون ذاته للمكلف الذي اعتاد إقفال حساباته في موعد يختلف عن نهاية السنة الضريبية أن يستمر على ذلك وتقوم دائرة الضريبة باستيفاء الضريبة عن دخله المتحقق له بعد انتهاء السنة الحسابية الخاصة به[2].

ثانيا- موقف التشريع الضريبي المصري:

لدى إطلاعنا على قانون ضريبة الدخل المصري رقم 187 لسنة 1993 لاحظنا ان الضريبة الموحدة تسري على أساس سنوي وما يؤكد ذلك أحكام المادة (1) منه التي نصت على أن (تفرض ضريبة سنوية على مجموع صافي دخل الأشخاص الطبيعيين...) أي أن المشرع المصري أخذ بقاعدة سنوية الضريبة وقد تأكدت هذه القاعدة بالمادة (15) التي تنص على ما يأتي: (... كما تسري هذه الضريبة على صافي الأرباح التي تتحقق خلال السنة من أي نشاط تجاري أو صناعي ولو اقتصر على صفقة واحدة ...) وكذلك المادة (26) التي تنص على أن (تحدد الإيرادات الداخلة في وعاء الضريبة سنويا على أساس صافي الربح خلال السنة السابقة أو في فترة الاثني عشر شهرا التي اعتبرت نتيجتها أساسا لوضع آخر ميزانية بحسب الأحوال). وأشارت المادة (67) أيضا إلى قاعدة السنوية من خلال نصها على (تحدد الايرادات الداخلة في وعاء الضريبة سنويا على أساس صافي الأرباح خلال السنة السابقة). وقد حدد المشرع المصري السنة الضريبية وجعلها مطابقة للسنة الميلادية[3].

وقد خرج المشرع الضريبي المصري أيضا على مبدأ سنوية الضريبة بوفاة المكلف أو بانقطاع إقامته في مصر[4]، وفي هاتين الحالتين الاستثنائيتين تقتصر محاسبة المكلف على أساس صافي الايرادات التي حققها قبل وفاته أو انقطاع إقامته في مصر وهناك استثناء يرد على مبدأ استقلال السنوات الضريبية قرره المشرع

([1]) البندان (7،8) من الفقرة (أ) من المادة (3) من القانون نفسه .

([2]) جهاد الخصاونة، مصدر سابق، ص ص 95-98 .

([3]) المادة (5) من قانون ضريبة الدخل المصري المرقم 187 لسنة 1993 المعدل .

([4]) المادة نفسها، من القانون نفسه .

المصري في المادة (28) إذ نص على أنه إذ حقق الشخص الخاضع للضريبة خسارة في إحدى السنوات فان هذه الخسارة تخصم من الأرباح المحققة في السنة التالية فإذا لم يكف الربح لتغطية الخسارة كلها، يتم ترحيل الباقي إلى السنة التالية ... وهكذا حتى السنة الخامسة، بعدها لا يجوز ترحيل أية خسائر باقية، على أن عملية ترحيل الخسائر قصرها المشرع على تلك الناتجة عن ممارسة المهن غير التجارية (المهن الحرة) وبشرط إمساك دفاتر منتظمة[1]. أما ما يتعلق بالديون المعدومة فلم نجد في القانون المصري نصا يعالجها ولكن القضاء الضريبي في مصر أخذ بهذا الاتجاه.

وما يؤكد ذلك قرارات حكم محكمة استئناف الإسكندرية في 1995/5/6 عندما قررت بأن (يخصم من وعاء الضريبة الديون المعدومة على أن يدخل ما يحصل فيها فيما بعد لوعاء الضريبة للسنة التي حصلت بها)[2]. أما في ظل القانون المصري الجديد المرقم (91) لسنة 2005 فقد نص في المادة (5) منه على أن (الفترة الضريبية هي السنة المالية التي تبدأ من أول يناير وتنتهي في 31 ديسمبر من كل عام أو أي فترة مدتها اثنا عشر شهرا تتخذ أساسا لحساب الضريبة) أي أن المشرع الضريبي المصري قد نص وبشكل صريح على السنوية وأكد أيضا من المادة نفسها على استثناءات أقل من السنة أو أكثر واستحقاق الضريبة بوفاة المكلف أو انقطاع إقامته أو توقفه كليا عن مزاولة النشاط. فضلا عن انه نص في المادة (29) منه على الخسائر وفي المادة (28) على الديون المعدومة وفي المادة (25) على الاستهلاك.

ثالثا- موقف التشريع الضريبي السوري:

أخذ المشرع الضريبي السوري بمبدأ سنوية الضريبة وذلك من خلال نصه على أن (تطرح الضريبة على أساس الربح الصافي المتحقق خلال سنة الأعمال وتحسب السنة من 1/1 إلى 12/31)[3].

([1]) المادة (69) من قانون ضريبة الدخل المصري المرقم 187 لسنة 1993 المعدل .

([2]) مشار اليه في: د. محمد طه بدوي ومحمد حمدي النشار (أصول التشريع الضريبي)، مصدر سابق، ص585 .

([3]) الفقرة (أ) من المادة (5) من قانون ضريبة الدخل السوري المرقم 24 لسنة 2003 .

وقد اعتبر المشرع السوري سنة الأعمال بالنسبة إلى التكليف بضريبة الدخل هي سنة التكليف[1]. كما خرج المشرع السوري عن سنوية الضريبة في الضريبة على المرتبات والضريبة على ايرادات رؤوس الأموال المنقولة وكذلك أخذ المشرع السوري بالسنة الحسابية إذ نص على أن (يجوز بقرار وزير المالية اعتبار البدء في سنة التكليف غير 1/1 إذا كانت طبيعة عمل المنشأة أو المكلف يبرر ذلك..)[2]

كما أخذ بتدوير الاستهلاكات[3] من كل ما تقدم يتضح أن جميع التشريعات المقارنة أخذت بمبدأ سنوية الضريبة ولاحظنا بان المشرع الضريبي العراقي النافذ قد جعل التقدير في السنة التقديرية التالية لسنة نجوم الدخل وخاصة الدخول الناجمة عن مصادر الدخل المذكورة بالفقرات (1،2،3،6) من المادة الثانية وهذا هو الاتجاه نفسه في كل من التشريع الانكليزي والأردني. وقد أورد مشرعنا الضريبي الكثير من الاستثناءات على المبدأ منها أنه أجاز للسلطة المالية أن يجري التقدير وفرض الضريبة على بعض الدخول في مدة تقل عن سنة كانقطاع مصدر الدخل إذ يتم التقدير في نفس سنة الانقطاع. كما الزم المشرع السلطة المالية وحسنا فعل ذلك بتقدير الدخول الناجمة عن الرواتب والأجور وما في حكمهما والأرباح الناجمة عن نقل ملكية العقار أو حق التصرف فيه ودخول غير المقيم التي أوجب تقديرها في سنة تسلمها أو قيدها لحسابه في أحد البنوك وليس في السنة التقديرية التالية لسنة نجوم الدخل كما أجاز للسلطة المالية الرجوع بالتقدير على المكلف وتقديره إضافيا لمدة خمس سنوات سابقة للمكلف المسجل وابتداء من تاريخ تحقق الدخل بالنسبة إلى المكلف غير المسجل كما أجاز لها تنزيل الخسائر التي تستوعب أرباح المكلف في سنة معينة من أرباح نفس المصدر وفي السنوات الخمس التالية وكذلك أجاز تنزيل الديون المعدومة من الارباح في السنة التي تقتنع السلطة المالية فيها بتعذر تحصيلها ويجوز لها أيضا إخضاعها للضريبة في أية سنة تستوفي فيها هذه الديون التي سبق اعتبارها معدومة.

([1]) الفقرة (ب) من المادة (5) من القانون نفسه .

([2]) الفقرة (ج) من المادة (5) من القانون نفسه .

([3]) البند (5) من الفقرة (ب) من المادة (7) من القانون نفسه .

وعموما فإن غالبية التشريعات الضريبية المقارنة اعتمدت على مبدأ سنوية التقدير وفرقت بين السنة المالية والسنة التقديرية واضعة بعض الاستثناءات التي لا تختلف في جوهرها عن تلك التي أوردها المشرع الضريبي العراقي، أما المشرع الفرنسي والمصري والسوري فقد ساوى كل منهم بين السنة المالية والسنة التقديرية وجعل السنة التي ينجم فيها الدخل هي السنة التقديرية نفسها.

الباب الثاني

الدراسة العملية لوعاء ضريبة الدخل

الباب الثاني

الدراسة العملية لوعاء ضريبة الدخل

سنتناول في هذا الباب مكونات وعاء ضريبة الدخل، أي تقسيم الدخول حسب مصدرها وهي على ثلاثة أنواع رئيسة: منها ما يكون مصدرها العمل وحده، وهذا النوع يشمل نوعين من العمل الأول العمل الذي يباشره الشخص مع خضوعه لرب العمل برابطة التبعية وهذه هي صورة الرواتب والأجور، أما الثاني فيكون العمل الذي يباشره الشخص بصورة مستقلة دون أن يخضع لغيره سواء أكان عملا يدويا أم عقليا وفي هذه الحالة يكون دخله مهنيا مستمدا من المهنة أو الحرفة التي يمارسها. ومنها ما يكون مصدرها رأس المال وحده ويمكن تقسيم هذا النوع إلى دخول مصدرها رأس المال الثابت، ودخول مصدرها رأس المال المنقول، وتتضمن الدخول الأولى إيرادات إيجار الأراضي الزراعية وإيرادات الملكية العقارية وإيرادات الآلات والأجهزة الثابتة في حيزها وتتضمن الثانية فوائد السندات وأرباح الأسهم. أما النوع الثالث فهي الدخول التي يكون مصدرها العمل ورأس المال مجتمعين، فهي أما أن يغلب فيها رأس المال أو العمل، وتشمل الأرباح الزراعية والصناعية والتجارية. وهناك من يضيف إلى هذا التقسيم تقسيمات فرعية فيميز في نطاق العقارات مثلا بين إيرادات العقارات المبنية وإيرادات العقارات غير المبنية، كذلك الأرباح غير الدورية كالأربئح الرأسمالية والتعهدات والالتزامات. كما وقد يعمد أحيانا إلى التفرقة بين الدخول حسب طبيعة الشخص، فيفرق بين دخل الشخص الطبيعي ودخل الشخص المعنوي (الشركات).

والسبب الذي دعا إلى التفرقة بين هذه الدخول حسب مصدرها استنادا إلى النظرية الكلاسيكية أن هذا المصدر، حسب قوته وضعفه، يخلع على دخله قوة أو ضعفا أيضا فالدخول التي مصدرها الملكية العقارية أو رأس المال المنقول تستمر مدة طويلة تتجاوز حياة الانسان وتكفي عادة للاستهلاك والادخار وتأتي لأصحابها دون عناء أو مشقة ومن ثم فإن بعضهم يسميها (الدخول الكسلة أو غير المكتسبة) وقد وجد

أن هذه الدخول تحقق لأصحابها رفاهية اقتصادية تربو على الدخل الناجم عن العمل، لسهولة الحصول عليها فضلا عن أنها لم يبذل جهد في سبيلها ومن ثم فإنها تحقق لصاحبها (دخلا حقيقيا نفسيا صافيا) بصورة كاملة، أي لا يخصم من منفعتها أي ألم كما ينجم عن ذلك في العمل، وهذا بدوره يؤدي إلى أمرين: الأول هو ضرورة خضوع الدخل ويفضل أن يكون الدخل الإجمالي للضريبة دون إعفاءات للحد الأدنى للمعيشة أو للأعباء العائلية، والثاني هو خضوع هذه الدخول لمعدلات ضريبة مرتفعة[1].

وبخلاف ذلك، فإن الدخول الناجمة عن العمل مرهونة بحياة العامل ومدى تعرضه خلال حياته للعجز والمرض والشيخوخة والوفاة، وتخصص للاستهلاك غالبا دون الادخار وهي دخول لا تأتي لأصحابها إلا مقرونة بعناء العمل ومشقته، لذلك فإن مقدار الرفاهية الاقتصادية الناجم عنها يقل عما هو في رأس المال، فالذي يحصل عليها يبذل جهدا في سبيلها ومن ثم فيجب أن يخصم منها ألم العمل الذي تستلزمه، أي أنه حتى نتوصل إلى دخلها الحقيقي (النفسي الصافي) يجب أن يخصم من منفعتها ألم العمل الذي يجب بذله للحصول عليها وهذا يؤدي إلى ثلاثة أمور: الأول أن ما يخضع للضريبة هو الدخل الصافي أي الدخل الإجمالي مخصومة منه التكاليف، والثاني هو ضرورة مراعاة الحد الأدنى للمعيشة والأعباء العائلية، والثالث خضوعها لمعدلات ضريبة خفيفة[2].

([1]) د. ألبرت عشم عبد الملك (التفاوت في الدخول)، دار الفكر العربي، القاهرة، 1953، ص ص245-246 .

ويمكن أن يفرق في دخل رأس المال نسبة العمل الممتزجة به، فتعامل الأراضي معاملة أشد، كونها من هبات الطبيعة، وذات إيراد ثابت ودائم نسبيا، ثم تقلل المعاملة الشديدة على المباني كونها تتضمن إضافة من عمل الانسان إلى هبة الطبيعة،، ثم تقلل هذه المعاملة على رأس المال المنقول لأنها معرضة للمخاطر أكثر من العقارات (الأراضي والمباني) فضلا عن ضرورتها للاستثمارات .

([2]) المصدر نفسه، ص246 .

ويقع المصدر المختلط في مركز وسط من حيث قوة الدخل الناجم عنه، ومن ثم فإن معاملتـه الماليـة تقع في مركز وسط أيضا من حيث خضوع دخله الإجمالي أو الصافي للضريبة، ومن ثم التمتع بالإعفاء إلى الحـد الأدنى للمعيشة وللأعباء العائلية ومن حيث المعدل المتوسط للضريبة.

وعموما فأننا سوف نقوم بدراسة هذه المصادر حسب ماجاء بها قانون ضريبة الـدخل العراقـي رقـم 113 لسنة 1982 المعدل بوصفه أساسا لهـذه الدراسـة، فضـلا عـن إجـراء المقارنـة مـع التشريـعات الضريـبية المختلفة،وعليه سيتم تقسيم هذا الباب إلى أربعة فصول هي:

الفصل الأول: الدخل الناتج عن العمل

الفصل الثاني: الدخل المتأتي من رأس المال

الفصل الثالث: الدخل المتأتي من العمل ورأس المال

الفصل الرابع: الدخول غير الدورية

الفصل الأول

الدخل الناتج عن العمل

في هذا الفصل سوف نتطرق إلى الدخل الناتج عن العمل الذي له صورتان: الصورة الأولى التي تتمثل بالعمل الذي يباشره الشخص مع خضوعه لرب العمل برابطة التبعية وهذه الصورة تشمل الرواتب والأجور والمخصصات والتخصيصات والمكافآت ورواتب التقاعد، فضلا عن المزايا النقدية والعينية التي ترافق الرواتب والأجور. أما الصورة الثانية تتمثل في العمل الذي يباشره الشخص بصورة مستقلة دون أن يخضع لغيره سواء أكان عملا يدويا أم عقليا وفي هذه الحالة يكون دخله مهنيا مستمدا من المهنة أو الحرفة التي يمارسها كالطبيب والمهندس والمحاسب والصحفي الخ، لذا سوف نقسم هذا الفصل إلى مبحثين وكما يأتي:

المبحث الأول: الرواتب والأجور وما في حكمهما
المبحث الثاني: أرباح المهن

المبحث الأول
الرواتب والأجور والمهن وما في حكمها

لجأت معظم التشريعات الضريبية إلى فرض الضريبة على الدخل المتحقق من المرتبات والأجور وما في حكمها[1]، وقد توسعت هذه التشريعات في إخضاع مثل هذه الدخول للضريبة بحيث أن بعضها لا ينطبق عليه مفهوم الرواتب أو الأجر بالمعنى التقليدي كما هو الحال بالنسبة إلى المزايا العينية والنقدية كحق السكن بلا مقابل أو إعانة غلاء المعيشة ...الخ ولاشك في أن مثل هذا الاتجاه التوسعي لمفهوم الدخل يتفق مع ما ذهبت إليه نظرية الإثراء (الزيادة في القيمة الإيجابية) ومن بين هذه التشريعات الضريبية التشريع الضريبي العراقي الذي نص على أنه (تفرض الضريبة على مصادر الدخل الآتية:

الرواتب ورواتب التقاعد والمكافئات والأجور المقررة للعمل بمقدار معين لمدة محدودة والمخصصات والتخصيصات لغير العاملين في دوائر الدولة والقطاع

([1]) ففي فرنسا:- تعتبر المرتبات والأجور من أهم عناصر الدخل الخاضع للضريبة على دخول الأشخاص الطبيعيين إذ تمثل أكبر نسبة من مجموع الدخول الموزعة في فرنسا وتسري الضريبة فيها على جميع المرتبات والأجور والمكافآت والايرادات الاخرى الناتجة عن العمل لدى الغير سواء أكانت في شكل نقدي أم عيني . راجع: د. عبد المنعم فوزي (النظم الضريبية)، مصدر سابق، ص252؛ د. أحمد ثابت عويضة (ضريبة الأرباح التجارية والصناعية)، مصدر سابق، ص58 .

أما في انكلترا: فيتكون وعاء ضريبة الدخل من جداول وقد خصص أحد الجداول للمرتبات والأجور والمعاشات وتسري الضريبة على الدخل المحقق من العمل . انظر:

James Kirkbride and Abimbola, op. Cit , P72 .

وفي أمريكا:- يدخل هذا العنصر ضمن عناصر تكوين وعاء ضريبة الدخل الأمريكية، إذ تفرض الضريبة على جميع الدخول الحقيقية للمكلفين أيا كان مصدرها ومنها الرواتب والأجور والمكافآت والعمولة والمعاشات (دخول العمل)، ويلزم كل مكلف خاضع لضريبة الدخل الأمريكية بتقديم إقرار يشتمل على كل ما يحصل عليه من دخول خلال العام ومنها الدخول الناتجة عن العمل . انظر: د. عبد المنعم فوزي (النظم الضريبية)، مصدر سابق، ص290 .

الاشتراكي والمختلط بما في ذلك المبالغ النقدية أو المقدرة مما يخصص للمكلف مقابل خدماته كالسكن والطعام والإقامة مع ملاحظة ماجاء في الفقرة (4) من المادة(61) من هذا القانون)[1] ولدى الرجوع إلى الفقرة (4) من المادة (61) تبين أنها تمنح الوزير أو من يخوله صلاحية إصدار بيانات أو تعليمات لتطبيق هذا القانون إذ نصت على (تعيين ماهية الرواتب والمخصصات والأجور التي تستوفى عنها الضريبة بطريقة الاستقطاع المباشر). يتضح من النصين السابقين أن المدخولات التي اعتبرها قانون ضريبة الدخل وعاء خاضعا للضريبة هي:

1- الرواتب والاجور
2- المزايا النقدية والعينية التي ترافق الرواتب والأجور
3- المخصصات والتخصيصات
4- المكافآت
5- رواتب التقاعد

لذلك لابد من بحث هذه الإيرادات وحسب المطالب الآتية:

المطلب الأول
الرواتب والأجور

لم يعرف القانون الضريبي الرواتب والأجور فيرجع في تحديدها إلى قانون الخدمة المدنية وتشريعات العمال. إذ عرف قانون الخدمة المدنية الراتب بأنه (مبلغ يتقاضاه الموظف شهريا مقابل عمله في الخدمة العامة)[2] الذي بين أن الموظف يستحق راتب وظيفته عند التعيين ابتداء من تاريخ مباشرته بالعمل[3]. أي أنه ذلك

([1]) الفقرة (5) من المادة (2) من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ .

([2]) الفقرة (1) من المادة (16) من قانون الخدمة المدنية المرقم 24 لسنة 1960 المعدل .

([3]) د. ماهر صالح علاوي (القانون الاداري) وزارة التعليم العالي والبحث العلمي، جامعة الموصل، مطبعة التعليم العالي في الموصل، 1989، ص225؛ د. سليمان محمد الطماوي (الوجيز في القانون الإداري)، دار الفكر العربي للطباعة، القاهرة، 1979، ص477 .

المقدار من المال الذي يتقاضاه الشخص مقابل عمله بوصفه موظفا لدى الحكومة أو سلطاتها أو منشآتها الأخرى أو من الشركات والأشخاص المعنوية الأهلية أو منشأة فردية وغالبا ماتكون الرواتب شهرية أي تدفع في نهاية كل شهر ولكن ليس هناك ما يمنع أن يتفق الشخص مع الشركة بأن يتسلم راتبه مقدما وعلى شكل مبلغ مقطوع، يتضح مما تقدم أن الرواتب تمتاز بالسمات الآتية[1].

1- تدفع عن أعمال يغلب عليها الطابع الذهني أو العقلي

2- تدفع بصفة دورية، وغالبا ما تكون شهرية.

أما الأجور فقد عرفها قانون العمل العراقي بأنها (قيمة العمل مقدرة على أساس كمية الجهد المبذول ونوعيته)[2].

كما عرفت بأنها (كل الأموال والمنافع التي تستحق للعامل قانونا على صاحب العمل، في مقابل العمل أو بمناسبته، مالم تكن تعويضا أو سدادا لمصاريف مهنية)[3] وتكون مدتها أسبوعية أو مقطوعة. وعموما فإن الرواتب والأجور هي دخول دورية يدفعها في الأصل صاحب العمل سواء أكان فردا أم إدارة، نظير عمل حاضر لفرد معين، تقوم غالبا بينه وبين صاحب العمل علاقة تبعية أساسها عقد العمل بالنسبة إلى العامل أو شغله لمركز تنظيمي بالنسبة إلى الموظف[4].

مما تجدر الإشارة إليه أن التفرقة بين الراتب والأجر ليس لها أية أهمية عملية تذكر في إطار قانون ضريبة الدخل العراقي، لأنه قد أخضع جميع الرواتب والأجور

(1) د. خليل عواد أبو حشيش (دراسات متقدمة في المحاسبة الضريبية)، ط1، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، 2004، ص93.

(2) المادة (41) من قانون العمل العراقي المرقم (71) لسنة 1987 المعدل .

(3) د. يوسف الياس (قانون العمل العراقي)، ج1،ط2، منشورات مكتبة التحرير، بغداد، 1980، ص267؛ د. صادق مهدي السعيد (تنظيم العلاقات الانتاجية الفردية بين العمال وأصحاب العمل)، مطبعة مؤسسة الثقافة العالمية، بغداد، 1976، ص111 .

(4) د. زين العابدين ناصر (النظام الضريبي المصري)، دار النهضة العربية للطباعة، القاهرة، 1972، ص213 .

لضريبة الدخل ويستوي في هذا الأمر أن تدفع هذه الرواتب والأجور بصورة سنوية أم شهرية أم أسبوعية أم يومية.

إلا أنه من الناحية القانونية فإن الاختلاف واضح وبين[1].

واستنادا إلى نص الفقرة (5) من المادة (2) من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ فأن الرواتب والأجور التي تخضع لضريبة الدخل هي تلك التي تدفع من قبل الأشخاص المعنوية الأهلية كالشركات الخاصة والمنشآت الفردية للعاملين فيها ولايشمل النص الرواتب والأجور التي تدفعها الدولة والقطاع الاشتراكي والمختلط كونها معفاة من الضريبة[2]. إلا أنه بعد احتلال الولايات المتحدة الأمريكية للعراق في 2003/4/9 أخضعت الرواتب والأجور والمخصصات التي يتلقاها موظفو الدوائر الحكومية وموظفو القطاعين العام والمختلط لضريبة الدخل[3].

ولنا على النص المذكور الملاحظات الآتية:

1- لدى اطلاعنا على النظام الأمريكي يتضح أن التعديل السادس عشر للدستور الأمريكي لعام 1913 تضمن نصوصا تسمح بمنح الكونجرس الأمريكي سلطات جديدة وأكثر اتساعا في فرض ضرائب عامة على الدخول ومنذ ذلك الحين بدأ الاهتمام الشديد بهذه الضرائب والذي انعكس في صياغة العديد من القواعد الضريبية والنصوص التشريعية التي تسمح بفرض الضريبة على دخول الأشخاص الطبيعيين والضرائب على دخول

---

(1) إن فقهاء القانون العام بشكل عام وفقهاء المالية العامة بشكل خاص يجدون أنه من الضروري إعمال التفرقة والتمييز بين الراتب والأجر من الناحية القانونية، وهذه التفرقة في أساسها تستند إلى مبدأ التبعية القانونية القائم على اعتبار الأجر الذي يحصل عليه العامل بمقتضى عقد العمل هو مصدر تبعي أساسه العقد، في حين أن الراتب الذي يحصل عليه الموظف مصدره ليس عامل التبعية ولكن أساسه القانون؛ انظر: د. عادل أحمد حشيش (الوسيط في الضرائب على الدخل)، مصدر سابق، ص ص 164-165؛ د. زكريا محمد بيومي (قانون الضرائب على الدخل)، مصدر سابق، ص385 .

(2) الفقرة (5) من المادة (7) من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ .

(3) المادة (1) من القسم (11) من الأمر (49) الصادر عن مايسمى بسلطة الائتلاف المؤقتة .

الأشخاص المعنويين ومايؤكد ذلك الهيكل الضريبي الأمريكي خلال المدة من عام 1985 – وحتى عام 1993 الذي يوضح بأن مكان الصدارة للضرائب المباشرة أي مايعادل نسبة أكثر من 90% في أوائل التسعينات، بخلاف الضرائب غير المباشرة التي تنخفض أهميتها كثيرا والتي تمثل نسبة 6% من إجمالي الإيرادات عام 1992[1].

2- في العراق وخلال المدة نفسها قامت سلطة الائتلاف بإعفاء أصحاب رؤوس الأموال من الضريبة أو فرض الضريبة بنسبة منخفضة جدا كالضرائب الكمركية والهدف من ذلك هو تشجيع السلع الأجنبية عامة والأمريكية خاصة وهذا يتلاءم مع مفهوم العولمة أي جعل العالم قرية صغيرة وإزالة الحدود والعوائق بوجه هذه السلع وهذا الهدف قد تحقق وذلك من خلال إغراق السوق المحلية العراقية بالسلع الأمريكية المختلفة.

3- وكذلك تخفيض سعر الضريبة على الشركات بعد أن كانت تفرض ضريبة على الشركات المحدودة بنسبة تصاعدية تبدأ بـ15% إلى 35%، والشركات المساهمة بنسبة 25% أصبحت تفرض ضريبة نسبية لجميع أنواع الشركات سواء أكانت محدودة، أم مساهمة أم شركات أجنبية مسجلة في العراق أم تلك التي لها مؤسسة دائمة في العراق بنسبة 15%.

وهذا بدوره يؤكد تشجيع أصحاب رؤوس الأموال وتحول الدولة إلى نظام رأسمالي يتوافق مع النظام الأمريكي.

4- كما أعفى الأمر(49) الصادر عن مايسمى بسلطة الائتلاف دخل الموظفين الأجانب (من غير العراقيين) والمتعاقدين الأجانب(من غير العراقيين) وكذلك المتعاقدين من الباطن التابعين لهم الذين يقومون في إطار عملهم مع سلطة الائتلاف وقوات الدول التي تعمل بالتنسيق معها ومع الهيئات والوكالات التابعة لحكومات قوات الائتلاف بتزويد العراق بمساعدات فنية ومادية ولوجستيه وإدارية أو غيرها من المساعدات، وأيضا المنظمات

---

[1] د. سعيد عبد العزيز عثمان (النظم الضريبية)، مصدر سابق، ص ص222-223 .

الدولية والمنظمات غير الحكومية المسجلة بموجب الأمر رقم (45) والصادر أيضا عن مايسمى بسلطة الائتلاف المؤقتة[1].

5- ومن الناحية التطبيقية يلاحظ أن السلطة الضريبية قد منحت سماحا قانونيا للعاملين في دوائر الدولة والشركات العامة والمختلطة على أساس المكلف المتزوج ولديه أربعة أولاد[2]. أي أن السلطة المالية ساوت من حيث منح السماح القانوني بين العازب والمتزوج ولديه أربعة أولاد وهذا بدوره يتنافى مع الهدف الذي منحت من اجله السماحات ألا وهو تحقيق العدالة الضريبية، لذا لابد من تطبيق القانون وتمييز العازب من المتزوج وكذلك المتزوج وليس لديه أولاد من المتزوج ولديه اولاد. وهذه التعليمات تعتبر باطلة من الناحية القانونية لمخالفتها القانون استنادا إلى مبدأ المشروعية، لذلك لابد من الاعتماد على القانون وعدم الخروج عن القاعدة القانونية.

من كل ما تقدم نقترح: إعفاء الرواتب والأجور والمخصصات التي يتقاضاها منتسبو دوائر الدولة والقطاع الاشتراكي والمختلط من ضريبة الدخل للأسباب الآتية:

1- عدم ملاءمة الرواتب والأجور لمستوى الأسعار السائد في البلد بالوقت الحاضر.

2- تعتبر هذه الطبقة من أكثر طبقات المجتمع تضررا من الحصار الاقتصادي المفروض على قطرنا خلال عقد التسعينات من القرن الماضي.

3- إن العراق لايعتمد على الإيرادات الضريبية (ضريبة الدخل منها) بشكل رئيس وإنما يعتمد على إيرادات رئيسة ولاسيما النفط، فضلا عن إيرادات أخرى كثيرة ومتنوعة كالكبريت والفوسفات وغيرها.

---

[1] الفقرتان (3،4) من القسم (4) من الأمر رقم (49) الصادر عن مايسمى بسلطة الائتلاف المؤقتة لعام 2004

[2] الفقرة (2) من استقطاع ضريبة الدخل من رواتب الموظفين والعاملين دليل المستخدم لضريبة الاستقطاع المباشر لسنة 2004 الصادر عن الهيئة العامة للضرائب، وزارة المالية، ص1 .

المطلب الثاني
المزايا النقدية والعينية

قد يحصل الموظف أو المستخدم (بفتح الدال) في أثناء قيامه بعمله على مكاسب نقدية أو عينية، فضلا عن راتبه أو أجره، وهي ماتسمى عادة بالمزايا النقدية والعينية وهي كما يأتي:

أولا- المزايا النقدية:

تعرف المزايا النقدية بأنها (كل مايحصل عليه الموظف من مبالغ بصفة تبعية نتيجة لإرتباطه مع صاحب العمل بعقد عمل سواء أكانت هذه المبالغ تصرف بصفة دورية أم عرضية وسواء دفعت من قبل صاحب العمل نفسه أم من الغير وسواء أكانت إلزامية أم اختيارية)[1].

يتضح خلال التعريف أن هناك شرطين لابد من تحققهما حتى تخضع المزايا النقدية للضريبة هما:

أ- أن يكون الموظف أو المستخدم (بفتح الدال) قد حصل على هذه المزايا بصورة تبعية نتيجة ارتباطه مع صاحب العمل برابطة قانونية.

ب- أن تكون هذه المزايا النقدية مخصصة لزيادة دخل الموظف أو المستخدم (بفتح الدال) وليس مخصصة للقيام بمتطلبات مهام الوظيفة، فمخصصات الضيافة الممنوحة للمحافظ أو لمدير المصرف ليست كمخصصات السكن التي تمنحها جامعة الموصل لأعضاء الهيئة التدريسية فالأولى تعتبر من مستلزمات الوظيفة ومتطلباتها أما الثانية فهي ليست كذلك، لذلك فإن النوع الاول من المخصصات يخضع للضريبة

---

(1) د. صادق محمد حسين الحسني (ضريبة الدخل)، ط2، مطبعة دار الجاحظ، بغداد، بت، ص95 .

بخلاف النوع الثاني الذي لايخضع للضريبة[1]. وتتخذ المزايا النقدية صورا وأشكالا متعددة منها[2].

1- مخصصات الانتقال: هي المبالغ التي تمنح للموظف بمناسبة انتقاله سواء أكانت مبلغا ثابتا أم متغيرا على أساس قيمة ما صرفه الموظف فعلا لذلك لا يعتبر ميزة للموظف وإنما هو من مستلزمات الوظيفة.
2- مخصصات السفر: يمنح الموظفون الذين قد يوفدون خارج مقر وظيفتهم مخصصات سفر وليال إذا استدعي الأمر بقاءهم خارج محل إقامتهم، وهذه المبالغ تمنح حسب العنوان الوظيفي لذلك لا تمنح بصفتها ميزة شخصية للموظف وإنما لتمكينه من إداء عمله ومن ثم لا تخضع للضريبة.
3- مخصصات الملابس:إذا كان عمل الموظف او المستخدم (بفتح الدال) يتطلب إرتداء ملابس خاصة تتناسب مع مقتضيات العمل يكون ملزما بارتدائها كرجال القوات المسلحة أو عمال المطاعم والفنادق ...الخ فإن ما يدفع لهم مقابلها لا يعتبر مزية نقدية بل تعتبر من متطلبات العمل لذلك لا تخضع للضريبة.
4- بدل الطعام: في بعض الحالات يضطر الموظف إلى البقاء في مقر عمله كالشرطة ورجال الجيش ولجان الجرد السنوي واللجان الامتحانية فيصرف لهم مقابل ذلك بدل طعام وهذه البدلات لا تخضع للضريبة لأنها مقابل نفقات فعلية وتعتبر تعويضا عن بقاء الموظف في وظيفته وعمله خارج أوقات الدوام الرسمي بصرف النظر عن المبلغ الذي انتفع به الموظف منها.
5- ضريبة الدخل: إذا كان الأصل أن يدفع المكلف ضريبة الدخل المستحقة عليه إلا أنه في بعض الحالات الزم المشرع[3]، المشروعات باستقطاع

([1]) المصدر نفسه، ص ص95-96 .

([2]) صادق محمد الحسني (دراسة تحليلية لوعاء ضريبة الدخل في العراق ومدى مسايرته لقواعد المحاسبة)، رسالة ماجستير، مقدمة إلى كلية التجارة، جامعة القاهرة، 1971، ص ص139-140 .

([3]) انظر: المادة (17) من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ .

الضريبة المستحقة على موظفيها أو عمالها ولكن تقوم المنشأة في بعض الحالات بتسديد ضريبة الدخل بنفسها على موظفيها كلهم أو بعضهم وتصرف لهم إجمالي مرتباتهم فيعتبر ما يقابل هذه المبالغ مزايا نقدية للموظفين تخضع للضريبة كما يحق للمنشأة أن تعتبر ما دفعته ضمن التكاليف الواجبة الخصم.

6- أقساط التأمين على الحياة: في حالة قيام المنشأة التأمين على حياة أحد موظفيها نيابة عنه فإن هذه الأقساط التي تدفعها تعتبر بمثابة مزية نقدية له ومن ثم تخضع هذه الأقساط للضريبة بعد إضافتها إلى رواتبه.

وعموما فإن المشرع العراقي قد أخضع بعض هذه الصور لضريبة الدخل وأعفى البعض الآخر[1].

وهناك من التشريعات قد توسعت إلى حد كبير في إعفاء بعض المزايا النقدية من ضريبة الدخل كالتشريع الانكليزي[2].

([1]) أعفى المشرع العراقي مخصصات السكن والإقامة والنقل والطعام والملابس والخطورة التي لايزيد مجموعها عن نسبة 30% من الراتب أو الأجر الأسمي الشهري كما اعفى مخصصات التأمين الصحي ونفقات علاج المستخدم (بفتح الدال) التي يدفعها رب العمل إذا أصيب في أثناء تأدية واجبات وظيفية وتذاكر السفر المجانية التي تمنح للمستخدمين العراقيين عن الأعمال المناطة بهم ومخصصات البعثات الممنوحة للطلاب والمخصصات الممنوحة للموفدين لأغراض الدراسة والتدريب ذات العلاقة بالعمل . انظر: البند (الثامن) من كتاب استقطاع ضريبة الدخل بطريقة الاستقطاع المباشر، الصادر عن الهيئة العامة للضرائب العدد10س/1472 في 2004/12/15، ص6 .

([2]) أعفى المشرع الانكليزي المبالغ المخصصة للهواتف النقالة والتسهيلات الرياضة لملاكات العمل واستخدام موقف خاص للسيارات في حالة كونه قريبا من العمل والنفقات الصحية (كالصحف والجرائد والمكوى) ومساعدات النقل من المسكن إلى محل العمل إذا كان العامل من المعوقين . أنظر:

JANE VASS, "TAX GUIDE, 2004/2005," Daily Mail,London, pp, 84-85 .

ثانيا- المزايا العينية:

تعرف المزايا العينية بأنها (عبارة عن كل الخدمات والمنافع المادية والتي يمكن تقييمها نقدا ويحصل عليها الموظف أو المستخدم بسبب وظيفته سواء أكانت هذه المزايا تمنح لـه دوريا أم بصفة عرضية، وسواء أكانت تمنح له مجانا أم بمقابل لايتناسب مع قيمتها الحقيقية أو كانت نتيجة عمل إضافي أو دون عمل)[1].

ولكي تخضع هذه المزايا لضريبة الدخل يجب أن يتوافر فيها ما يأتي:

1- أن تمنح هذه المزايا للموظف أو المستخدم (بفتح الدال) مجانا دون مقابل فإذا دفع الموظف أو المستخدم قيمة هذه المزايا كاملة فإنها لم تعد ميزة عمل ومن ثم لا تخضع لضريبة الدخل[2]. أما إذا دفع جزءا من قيمتها فقط وتحمل صاحب العمل الجزء الآخر فإن هذه الجزء يعتبر ميزة عمل عينية - يجب أن تضاف بعد تقييمها نقدا إلى راتب الموظف أو المستخدم المستفيد منها وتخضع لضريبة الدخل.

2- أن تمنح للموظف أو المستخدم (بفتح الدال) بهدف الإستفادة منها شخصيا وليس لتمكينه من أداء عمله، أما إذا كانت من متطلبات الوظيفة ولايحصل من خلالها على منفعة شخصية فلا تعد مزية عينية مجانية ومن ثم لا يمكن إخضاعها للضريبة.

فالسيارة التي توضع تحت تصرف الموظف لإداء عمله ومتطلبات وظيفته لا تعتبر مزية عينية وإنما تعتبر من مقتضيات العمل وتتصل معه وجودا وعدما.

وهناك نظريتان تتنازع تقييم خضوع المزايا العينية لضريبة الدخل هما[3]:

([1]) د. أحمد نور (مبادئ المحاسبة الضريبية من الناحية التطبيقية)، مصدر سابق، ص463 .

([2]) هذا ما أكدته محكمة النقض المصرية في الطعن رقم 1494 لسنة 53 ق . جلسة 1989/12/25 الذي جاء فيه (اعتبار السكن المجاني ميزة عينية تأخذ حكم الأجر متى كان رب العمل ملزما بأن يوفره للعامل مقابل عمله وعدم اعتباره كذلك متى قدم اليه بمناسبة العمل مقابل مبلغ من النقود أيا كان مقداره ومدى تناسبه مع تكلفته الفعلية)، مشار اليه في: د.عبد الحميد الشواربي (موسوعة الضرائب)، منشأة المعارف، الأسكندرية، 1997، ص ص876-877 .

([3]) صادق الحسني (ضريبة الدخل)، مصدر سابق، ص98 .

النظرية الأولى: نظرية القيمة الحقيقية: وبموجب هذه يتم تقييم المزايا العينية على أساس القيمة الحقيقية الفعلية لهذه المزايا مهما بلغت هذه القيمة وبصرف النظر عن مدى استفادة الموظف من المزية وعن مرتبه.

النظرية الثانية: نظرية القيمة الشخصية: وبموجب هذه النظرية يتم تقييم المزايا العينية على أساس المنفعة الشخصية التي آلت إلى الموظف أو المستخدم (بفتح الدال) بصرف النظر عن قيمتها الحقيقية. ولتوضيح هاتين النظريتين يمكن إعطاء المثال الآتي:

إذا منح صاحب العمل المستخدم (بفتح الدال) شقة قيمتها الإيجارية (100.000) دينار شهريا دون مقابل تكريما لجهوده المبذولة في عمله، فطبقا لنظرية القيمة الحقيقية يجب إضافة (100.000) دينار إلى راتب المستخدم لكي تخضع لضريبة الدخل كون الميزة العينية تقدر بهذا المبلغ، أما استنادا إلى النظرية الثانية (القيمة الشخصية) فلا يضاف إلى راتب المستخدم إلا مبلغ معين من (100.000) دينار يمثل هذا المبلغ ايجار شقة تتناسب مع وضع المستخدم العائلي مع مراعاة سكن أمثاله من المستخدمين.

ونحن نرى أن النظرية الثانية أقرب إلى العدالة الضريبية من الأولى لأنها تراعي الظروف الشخصية للمكلف ومقدار الفائدة التي تعود إلى الموظف او المستخدم.

وللمزايا العينية أشكال مختلفة منها[1]:

1- السكن:

إذا منح المكلف سكنا مجانيا دون أن يكون ملزما بالإقامة به ودون أن تتطلب مقتضيات عمله اعتبر هذا السكن مزية عينية تقدر على أساس القيمة الايجارية التي اتخذت أساسا لربط ضريبة العقار، أما في حالة كون الموظف ملزما بالسكن في هذا

(1) صادق الحسني (دراسة تحليلية لوعاء ضريبة الدخل في العراق)، مصدر سابق، ص142 .

العقار فلا يعتبر مزية عينية ولا تضاف قيمته الايجارية إلى مرتبه ومن ثم لا يخضع للضريبة[1].

أما في حالة دفع الموظف او المستخدم (بفتح الدال) جزءا من الايجار ففي هذه الحالة يخضع جزء من الايجار لضريبة الدخل بوصفه ميزة عمل وكما في الحالتين الآتيتين[2]:

الحالة الأولى / في حالة الفرق بين ما يدفعه الموظف أو المستخدم وبين ما يدفعه صاحب العمل بدل إيجار إذا كان السكن الذي يقيم فيه الموظف او المستخدم قد استأجره من قبل صاحب العمل.

الحالة الثانية / في حالة الفرق بين ما يدفعه الموظف أو المستخدم وبين قيمة السكن الايجارية الصافية فيما إذا كان السكن ملكا لصاحب العمل من جهة ومخمنا لغايات ضريبة الأبنية والأراضي من جهة أخرى.

وهذا ما أكدته مصلحة الضرائب المصرية عن تقدير السكن الممنوح للموظف سواء أكان من أملاك الحكومة أم مستأجرا أم يخصصه أفراد أو هيئات لسكن موظفي الحكومة الموجودين في المنطقة الكائنة بها مجانا. ويعد من المزايا العينية التي تخضع للضريبة على أساس قيمته الايجارية او على أساس إيجار المثل ويكون تقدير ايجار المثل بمعرفة مأمور ضرائب المنطقة الواقع في اختصاصها السكن ولصاحب الشأن رفع الامر للقضاء عند الخلاف على التقدير. وقد ميز المشرع المصري فيما إذا كان المنتفع بالسكن ملزما بالإقامة لأسباب تتعلق بمصلحة العمل فيقدر الإيجار على أساس10% من ماهيته أو اجره إذا زادت القيمة الايجارية أو أيجار المثل عن هذا

---

(1) هذا ما أكدته محكمة النقض المصرية في الطعن رقم 6521 لسنة 1963 ق-جلسة 1997/11/6 والطعن رقم 3527 لسنة 1995 ق-جلسة 1997/5/22 .

إذ قررت عد السكن المجاني ميزة عينية تأخذ حكم الأجر متى كان رب العمل ملزما بأن يوفر للعامل مقابل عمله، وعدم عده كذلك متى ماقدم إلى العمل مقابل مبلغ من النقود ومهما كان مقداره وتناسبه مع قيمته الحقيقية .

مشار اليه: في أحمد محمد أحمد البلتاجي (الجديد في أحكام النقض الضريبي)، بم، 1999، ص203.

(2) جهاد سعيد خصاونة، مصدر سابق، ص ص214-215 .

المقدار، أما الموظفون الذين يسكنون منازل حكومية بدون إلزام يحاسبون على السكن على أساس 15% من ماهيتهم أو أجرهم حسب القواعد الحالية ويعتبر الفرق بين القيمة المحاسب عليها فعلا والقيمة الايجارية المتخذة أساسا لربط العوائد أو المقدرة بمعرفة مأمور الضرائب حسب الحالة مزية عينية تضاف إلى الماهية أو الأجر عند احتساب الضريبة[1].

2- الطعام:

هناك بعض المشروعات تقوم بتقديم وجبات طعام إلى موظفيها أو مستخدميها بصفة مستمرة وبصرف النظر عن أوقات الدوام، دون مقابل وكذلك دون أن يتطلب عملهم ذلك فإن هذا المقابل يقدر على أساس التكاليف الفعلية ويعتبر مزية عينية ومن ثم تخضع لضريبة الدخل أما إذا قدم الطعام بصفة غير مستمرة في أثناء اشتغال العامل طوال اليوم أو في أثناء العطل الرسمية فإن ذلك لا يعتبر مزية عينية ومن ثم لا يخضع للضريبة.

وعلى أية حال فإن المشرع الضريبي العراقي قد عالج المزايا العينية وخاصة السكن والطعام من خلال التعليمات رقم (3) لسنة 1983[2].وكما يأتي:

1- إذا كانت هذه المزايا نقدية فتخضع بكاملها.

2- إذا قام رب العمل بتقديم سكن مجاني فيضاف إلى دخل العامل ما ياتي:

أ. نسبة 15% من الاجر الشهري لقاء سكن غير المؤثث

ب. نسبة 20% من الأجر الشهري لقاء السكن المؤثث

ج. نسبة 10% من الأجر الشهري لقاء السكن في البناية او الدار المتخذة مركزا أو سكنا لرب العمل

د. نسبة 20% من الأجر الشهري لقاء السكن في الفنادق

([1]) كامل محمد بدوي (المرجع في تشريعات الضرائب فقها وقضاء)، دار الفكر العربي، بم، بت، ص375 .

([2]) منشور في الوقائع العراقية بالعدد (2932) بتاريخ 1983/4/4 .

هـ- نسبة 5% من الأجر الشهري لقاء السكن في الكرفانات او الدور المتنقلة

3- إذا جهز رب العمل وجبة طعام أو وجبات طعام مجانية لمستخدميه فيضاف إلى دخلهم لقاء مخصصات الطعام نسبة 10% من الأجر الشهري على أن لا تزيد على مبلغ الكلفة المقررة او المدفوعة.

ومن الناحية التطبيقية لنا بعض الملاحظات فيما يتعلق بالتعامل الضريبي على أرض الواقع فعلى سبيل المثال نأخذ جامعة الموصل وكيف تتعامل مع المزايا العينية. إذ تقوم بخصم (15%)[1] من الراتب الشهري للتدريسي لقاء السكن غير المؤثث فلو افترضنا أن (س) يستلم راتبا قدره (200.000) دينار فإنه يدفع أجرة قدرها (30.000) دينار أجرة عن السكن أي يستقطع من الراتب الإجمالي للموظف وليس الأسمي لذلك فإنه يستلم راتب قدره (170.000) دينار فقط. وعند التعامل الضريبي مع هذه الحالة فإن الضريبة تفرض على الدخل الإجمالي (200.000) دينار وبعد ذلك يتم استقطاع الأجرة. وهذا لايجوز لأن السكن لا يعتبر ميزة عينية أي ليس مجانيا حتى يخضع للتعليمات رقم (3) لسنة 1983 هذا من ناحية، ومن ناحية أخرى فإن ضريبة الدخل تفرض على الدخل الصافي وليس الإجمالي استنادا إلى الفقرة (2) من المادة (1) من قانون ضريبة الدخل العراقي. لذا ففي هذه الحالة فإن للإيجار عبئا وليس منفعة للموظف ومن ثم لا تخضع للضريبة.ونحن نرى أنه لأجل معالجة مثل هذه الحالة وعند عدم تناسب الأجرة مع القيمة الحقيقية للسكن فيرجع في ذلك إلى الفرق بين قيمة العقار الحقيقية أو أجرة المثل وبين الجزء المدفوع فعلا الذي يعتبر مزية عينية ومن ثم تضاف إلى الرواتب أو الأجور عند احتساب الضريبة، ولتعزيز ذلك نورد المثال الآتي:

---

(1) المادة الثانية من قرار مجلس قيادة الثورة المرقم 913 في 1978/7/8 والمنشور في جريدة الوقائع العراقية بالعدد المرقم 1665 في 1978/7/14.

مثلا لو كانت القيمة الحقيقية أو أجرة المثل تساوي (100.000) دينار وأن الموظف يدفع إيجارا قدره (75.000) دينارا فإن الفرق قدره (25.000) دينار تعتبر في هذه الحالة ميزة عينية تضاف إلى راتب الموظف ويخضع للضريبة.

المطلب الثالث
المخصصات والتخصيصات

المخصصات: هي مبالغ أو مجموعة مبالغ يتقاضاها الموظف أو المستخدم (بفتح الدال) شهريا أو خلال فترات يحددها القانون وهي أما مبلغ مقطوع أو بمقدار نسبة معينة من الراتب الشهري والغاية من منحها للموظف هو لتمكينه من مواجهة نفقات الحياة بما يكفل عيشه بمستوى مقبول ولكي ينصرف ويتفرغ لمهام العمل[1]. ومن أمثلتها مخصصات غلاء المعيشة والمخصصات المهنية كمخصصات الخدمة الهندسية والجامعية والطبية وغيرها من المخصصات[2].

ومن الجدير بالذكر أن المشرع الضريبي العراقي كان سابقا يخضع المخصصات لغير العاملين في دوائر الدولة والقطاع الاشتراكي والمختلط لضريبة الدخل[3]. أما المخصصات التي يتقاضاها منتسبو دوائر الدولة والقطاع الاشتراكي والمختلط عن عملهم فيها فإنها معفاة من الضريبة[4].وفي الوقت الحاضر فإن المخصصات التي يتقاضاها موظفو الدوائر الحكومية وموظفو القطاعين العام والمختلط تخضع لضريبة الدخل[5]. أي أن جميع المخصصات التي يتقاضاها موظفو القطاعين العام والخاص تخضع لضريبة الدخل، إلا ما أستثني منها بنص عام أو

(1) د. ماهر صالح علاوي (القانون الإداري) مصدر سابق، ص225 .

(2) د. عبد العال الصكبان (الميزانية والضرائب المباشرة في العراق)، ط1، مطبعة العاني، بغداد، 1967، ص301 .

(3) الفقرة (5) من المادة (2) من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ .

(4) الفقرة (5) من المادة (7) من القانون نفسه .

(5) (المادة 1) من القسم (11) من الأمر (49) الصادر عما يسمى بسلطة الائتلاف المؤقتة .

خاص[1]. وعموما فقد خول القانون وزير المالية سلطة إصدار التعليمات والبيانات لتحديد أنواع المخصصات التي تخضع لضريبة الدخل بالكامل أو تلك التي لا تخضع إلا بنسبة مئوية وكذلك المخصصات التي قد تكون غير مشمولة بالضريبة[2].

اما التخصيصات فهي تعرف بالمبالغ السنوية التي تخصص للمكلفين كرواتب سنوية وهي خاضعة لضريبة الدخل أيضا[3]، شرط ان تكون لغير العاملين في دوائر الدولة والقطاع الاشتراكي والمختلط 0أما في الوقت الحاضر فإن الأمر (49) الصادر عن مايسمى بسلطة الائتلاف المؤقتة لم ينص صراحة على التخصيصات بخلاف قانون ضريبة الدخل العراقي المرقم 113 لسنة 1982 المعدل الذي نص عليها صراحة. فهل ذلك يعني أن التخصيصات تأخذ نفس حكم المخصصات أم أن المخصصات تخضع لضريبة الدخل والتخصيصات غير خاضعة لها ولكن لو رجعنا إلى نص الفقرة (5) من المادة (2) التي تنص على إخضاع (...المخصصات والتخصيصات لغير العاملين في دوائر الدولة والقطاع الاشتراكي والمختلط ...) لضريبة الدخل وأن الأمر (49) نص على حذف الجملة الواردة في النص المذكور أعلاه (... لغير العاملين في دوائر الدولة والقطاع الاشتراكي والمختلط ...) هذا يعني إبقاء العمل بالفقرة (5) من المادة (2) أي شمول المخصصات والتخصيصات بضريبة الدخل لجميع العاملين سواء في القطاع العام أم الخاص.

([1]) تعفى المخصصات الآتية من ضريبة الدخل: (مخصصات البعثات الممنوحة للطلاب، المخصصات الممنوحة للموفدين لأغراض الدراسة، مخصصات التأمين الصحي) . أنظر: الفقرات (5، 6، 12) من البند (8) من تعليمات مديرية ضريبة الدخل، الاستقطاع المباشر بالعدد 10س/1472 في 2004/12/15، ص6 .

([2]) الفقرة (4) من المادة (61) من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ .

([3]) الفقرة (5) من المادة (2) من القانون نفسه .

المطلب الرابع
المكافآت

هي ما يتقاضاه المكلف نظير أي عمل إضافي يؤديه فضلا عن عمله الأصلي ويعتبر امتدادا أو تكملة له كمكافأة ساعات العمل الإضافية[1].أو بمناسبة ترك العمل من قبل المستخدم(بفتح الدال) فإذا ما قامت شركة أو منشأة فردية بفصل أحد عمالها أو مستخدميها (بفتح الدال) قبل انتهاء مدة استخدامه المنصوص عليها في عقد الاستخدام، فستقوم هذه المنشأة، بتعويض هذا الشخص المستخدم (بفتح الدال) وتدفع له مكافأة عن فصله وسوف تخضع لضريبة الدخل.

وعموما فإن الأصل هو أن جميع المكافآت تخضع للضريبة سواء أكانت تدفع للعاملين في قطاع الدولة أم في القطاع الخاص[2]. ومع ذلك فإن المشرع الضريبي العراقي قد أعفى مختلف أنواع المكافآت الممنوحة عن نهاية الخدمة للعراقيين[3]. كما أعفى أي مبلغ مقطوع يدفع مكافآت أو تعويضا لعائلة المتوفى أو أي تعويض يدفع للمكلف مقابل الإصابة بأذى أو وفاة[4]. وهذا الإعفاء بدوره يعتبر إحدى صور التعويض عن الضرر (المادي والنفسي) الذي تتعرض له عائلة المصاب أو المتوفي بسبب الإصابة أو الوفاة ولتحقق هذا الإعفاء لابد من توافر شرطين أساسيين هما:

1- أن يكون مبلغ المكافأة أو التعويض قد دفع بصورة مقطوعة أي أن تحصل عليه عائلة المصاب أو المتوفي دفعة واحدة سواء اتخذت الجهة المانحة شكل التقسيط للتسليم أم اعتمدت مبلغ الصفقة الواحدة اسلوبا لها، مادام أن

(1) د. صادق الحسني (ضريبة الدخل)، مصدر سابق، ص91

(2) الفقرة (5) من المادة (2) من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ؛ الفقرة (أ) من المادة (1) من القسم (11) من الأمر (49) المذكور آنفا .

(3) تعليمات الهيئة العامة للضرائب - الاستقطاع المباشر، مرجع سابق، البند (8)، ص6 .

(4) الفقرة (9) من المادة (7) من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ .

تلك الجهة وضعت مبلغ المكافأة أو التعويض تحت تصرف عوائلهم لمرة واحدة[1].

2- أن يدفع مبلغ المكافأة أو التعويض بمناسبة الإصابة أو الوفاة أي أن المكافأة أو التعويض الذي يدفع لعائلة المصاب بسبب الإصابة (عجز كلي أو جزئي)[2]، أو بسبب الوفاة يعفى فقط من الضريبة دون أنواع المكافآت أو التعويضات الأخرى.

ومما تجدر الإشارة إليه أن هذا الإعفاء يشمل التعويضات المدفوعة بصورة مقطوعة من شركات التأمين إلى الأشخاص المؤمن لمصلحتهم أو لمصلحة عوائلهم، لكون النص جاء مطلقا والمطلق يجري على إطلاقه أي إعفاء التعويضات الناشئة عن الإصابة أو الوفاة[3].

من كل ما تقدم يتضح لنا أن التعويض المدفوع بسبب الوفاة هو لمساعدة عائلة المتوفى التي فقدت معيلها ومصدر دخلها أما التعويض المدفوع بسبب الإصابة فهو يمنح مقابلا عن الضرر (المادي والنفسي) الذي سببته الإصابة بالمصاب وعائلته.

ومن الجدير بالذكر أن المبالغ المقطوعة لو كانت تدفع شهريا أو أسبوعيا أو سنويا وبشكل دوري فإنها تخضع للضريبة، لأن حكمها يكون حكم الرواتب والأجور. وكذلك أعفى المشرع الضريبي العراقي الإكراميات التشجيعية التي تمنحها الحكومة للمواطنين[4]. وهنا جاء النص على الإكراميات مطلقا والمطلق يجري على إطلاقه فتكون بذلك أية إكراميات تقدمها الحكومة للمواطنين سواء أكانوا موظفين أم غير

(1) صادق الحسني (ضريبة الدخل)، مصدر سابق، ص284 .

(2) يقصد بالإصابة (الضرر الذي يصيب جسم الفرد فيؤدي إلى أغلب الأحيان إلى شل حركته أو الحد منها)، د.صالح عجينة، مصدر سابق، ص423 .

(3) إن مصادر التعويضات الأخرى هي (التعويضات المدفوعة لمنكوبي الكوارث الطبيعية من فيضانات وزلازل والتي تعتبر أيضا بحكم التعويضات المعفاة من الضريبة)، رفاعي الهزايمة، مصدر سابق، ص119 .

(4) الفقرة (18) من المادة (7) من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ .

موظفين في الدولة غير خاضعة للضريبة لكونهم قدموا عملا يستحق المساعدة والتشجيع وتدخل ضمنها المكافآت التي تقدم للمخبرين عن التهرب الضريبي بأنواعه[1].

المطلب الخامس
الرواتب التقاعدية

لتحديد مفهوم الرواتب التقاعدية لابد من تحديد المقصود به ومايشتبه به من مفاهيم فالراتب التقاعدي هو (الايراد الدوري الذي تدفعه الإدارة عند إنتهاء خدمة الموظف بسبب بلوغه السن القانونية أو أي سبب آخر)[2]. أما المكافآت التقاعدية فهي (مقدار من النقود يدفع إلى الموظف أو المستخدم عند اعتزاله الخدمة أو الاستغناء عن خدماته وذلك لعدم استحقاقه الراتب التقاعدي بسبب عدم إتمامه الخدمة التي يستلزمها القانون)[3]. أما مكافآت نهاية الخدمة (فهي المبلغ المقطوع الذي يحصل عليه الموظف من الإدارة لمرة واحدة نظير الخدمات السابقة التي أداها لها أثناء خدمته فيها وتدفع عادة هذه المبالغ عند انتهاء الخدمة)[4]. والإجازة الاعتيادية هي (إنقطاع مشروع ومؤقت عن العمل ينظمه القانون ويستحق عنه الموظف راتبا تاما أو نصف راتب وأحيانا يكون بدون راتب)[5].

والراتب التقاعدي سواء أكان مدنيا أم عسكريا يختلف عن مبلغ التأمين وذلك لأن الأخير يدفع على أساس يتناسب مع الأقساط التي يتفق عليها بين المؤمن والمؤمن

(1) د. هشام العمري (الضرائب على الدخل)، مصدر سابق، ص ص31-32 .

(2) د. زكريا محمد بيومي (قانون الضرائب على الدخل)، مصدر سابق، ص396 .

(3) د. هشام العمري (الضرائب على الدخل)، مصدر سابق، ص32 .

(4) رفاعي الهزايمة (الإعفاءات من الضريبة على الدخل)، مصدر سابق، ص118 .

(5) شروق جابر الجبوري (النظام القانوني لإجازات الموظفين) رسالة ماجستير مقدمة إلى كلية صدام للحقوق، جامعة صدام، 2000، ص3 .

له في حين أن الأول يدفع بصرف النظر عن المبالغ التي كانت تستقطع من الأفراد في أثناء خدمتهم[1].

كما يختلف الراتب التقاعدي عن مكافآت ترك الخدمة لأن الأخيرة تتخذ شكل مبلغ محدد المقدار يدفع مرة واحدة أو على دفعات محددة بينما الراتب التقاعدي يتميز بالانتظام والدورية شهرا فشهرا أثناء حياته ولأسرته بعد وفاته[2]. واستنادا إلى الفقرة (5) من المادة (2) من قانون ضريبة الدخل العراقي المرقم (113) لسنة 1982 المعدل فقد أخضع الرواتب التقاعدية للضريبة بوصفها دخلا للمكلف تتوفر فيه كل عناصر الدخل الدوري طبقا لنظرية المصدر. إلا أن المشرع الضريبي العراقي عاد واستثنى هذه المدخولات من ضريبة الدخل[3].

بعد أن بينا الرواتب والأجور الخاضعة لضريبة الدخل لابد من الإشارة إلى الرواتب والأجور المعفاة من ضريبة الدخل وهي كما يأتي:

أولا – الرواتب والمخصصات التي تدفعها هيئة الأمم المتحدة:

أعفى المشرع الضريبي العراقي الرواتب والمخصصات التي تدفعها هيئة الأمم المتحدة من موازنتها إلى موظفيها ومستخدميها[4]. وذلك لاهمية عمل هذه الهيئة الذي ينصب على خدمة التعاون الدولي وتقديمها مختلف أنواع الخدمات في المجالات الفكرية والعلمية والاجتماعية والاقتصادية لذلك فإنها تتمتع ببعض المزايا والحصانات التي تمكنها من إداء واجباتها على أكمل وجه وبشكل مستقل عن دولة المقر من محاولات الضغط عليها وعلى الرغم من ان هذه المزايا والحصانات تتشابه إلى حد كبير مع المزايا والحصانات الدبلوماسية[5].

([1]) د. عبد العال الصكبان (مقدمة في علم المالية العامة)، مصدر سابق، ص66 .

([2]) صادق الحسني (ضريبة الدخل)، مصدر سابق، ص89 .

([3]) أعفى المشرع الضريبي العراقي (الرواتب التقاعدية، المكافآت التقاعدية، مكافآت نهاية الخدمة، رواتب الإجازات الاعتيادية) من ضريبة الدخل . انظر الفقرة (6) من المادة (7) من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ .

([4]) الفقرة (7) من المادة (7) من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ .

([5]) إلا أنها تختلف عنها في عدة أوجه منها:

أ- لايمكن للدبلوماسي أن يتمسك بهذه المزايا والحصانات تجاه دولته، وذلك لأن تلك المزايا والحصانات تقرر أصلا لمصلحة الدولة لا لممثلها، في حين أن مزايا وحصانات المنظمة يمكن أن تتمسك بها المنظمة وموظفوها تجاه كل الدول الأعضاء بما فيها دولة المواطن .

ب- تمنح المزايا والحصانات الدبلوماسية على أساس مبدأ المقابلة بالمثل بينما لاتكون كذلك بالنسبة إلى مزايا وحصانات المنظمات الدولية وذلك لطبيعة العلاقة بين الدول.

فالدولة التي لاتراعي تلك المزايا والحصانات تجاه أحد دبلوماسي الدولة المقابلة فإن تلك الدولة المقابلة سوف تقابلها بالمثل بالنسبة إلى ممثلها الدبلوماسي بينما لاتقوم مثل هذه الرابطة بين المنظمة والدولة (دولة المقر) أو الدول الأعضاء .

ج- يتم منح المزايا والحصانات المقررة في إطار قانون المنظمات الدولية . تلقائيا بصرف النظر عن قبول الدولة المضيفة بينما يؤدي هذا القبول دورا مهما في إطار العلاقات الدبلوماسية . انظر: د. فخري رشيد مهنا ود.صلاح ياسين داؤد (المنظمات الدولية)، دار الكتب للطباعة والنشر، الموصل، 1997، ص ص51-52 .

ويمكن القول أن السبب الأساسي الذي تستند اليه هذه المزايا والحصانات هو تمكينها من أداء مصلحتها الوظيفية وهو ماأشار اليه معهد القانون الدولي في دورة فينا سنة 1924 عندما قرر بأن (الامتيازات والحصانات الدبلوماسية لممثلي عصبة الأمم ... تهدف إلى تمكين العصبة من أن تباشر في استقلال كامل وظائف السلام والتعاون الدولي التي حددها لها ميثاقها ... هذا الأساس هو مصلحة الوظيفة) وأكدته المادة(1/105) من ميثاق الأمم المتحدة عندما نصت على (تمتع الهيئة في اقليم كل عضو من أعضائها بالمزايا والإعفاءات التي يتطلبها تحقيق أهدافها).

لذلك لا تخضع أموال المنظمات المنقولة وغير المنقولة للضرائب التي تفرضها دولة المقر سواء أكانت مباشرة أم غير مباشرة إلا مايكون مقابل خدمات المرفق العام[1].

وعموما فإن العراق وافق على الانضمام إلى اتفاقية مزايا وحصانات الأمم المتحدة[2].

([1]) د.فخري رشيد مهنا ود. صلاح ياسين داود (المنظمات الدولية)، مصدر سابق، ص ص52-58 .

([2]) صادق العراق على هذه الاتفاقية بالقانون المرقم 14 لسنة 1949 . انظر: فؤاد الراوي (المعجم المفهرس للمعاهدات والاتفاقيات التي ارتبط بها العراق مع الدول والمنظمات الدولية والمؤسسات الأجنبية)، المفهرس السنوي الأول، بغداد، بت، ص246 .

لذلك فإن المشرع الضريبي العراقي أعفى الرواتب والمخصصات التي تدفعها هيئة الأمم المتحدة من ميزانيتها الخاصة إلى موظفيها ومستخدميها سواء أكانوا دبلوماسيين أم غير دبلوماسيين، عراقيين أم أجانب، وذلك لعمومية النص وإن هذا الإعفاء مقتصرا بطبيعة الحال على الرواتب والمخصصات المذكورة دون غيرها من الدخول التي يحصل عليها موظفو الأمم المتحدة أو مستخدموها في العراق كما يشترط أن تدفع هذه الرواتب والمخصصات من ميزانية الامم المتحدة لامن الحكومة العراقية وإلا أخضعت للضريبة[1].

ثانيا- رواتب العاملين في الهيئات الدبلوماسية ومخصصاتها:

أعفى المشرع الضريبي العراقي (الرواتب والمخصصات التي تدفعها الممثليات الأجنبية لموظفيها الدبلوماسيين أما ماتدفعه لموظفيها غير الدبلوماسيين وموظفي القنصليات الأجنبية الذين هم من غير العراقيين فيجوز إعفائهم بقرار من مجلس الوزراء بشرط المقابلة بالمثل)[2].

يتضح من خلال النص إن المشرع الضريبي العراقي قد ميز بين الموظفين الدبلوماسيين من جهة والموظفين غير الدبلوماسيين وموظفي القنصليات الأجنبية والذين هم من غير العراقيين من جهة أخرى، فبالنسبة إلى الفئة الأولى فقد أعفى المشرع الضريبي العراقي الرواتب والمخصصات التي تدفعها الممثليات الأجنبية لموظفيها الدبلوماسيين دون أن يقيده بشرط، أما الدخول الاخرى التي قد يحصل عليها الموظف الدبلوماسي أو القنصلي الأجنبي في العراق فإنها تخضع للضريبة لأن الإعفاء يقتصر على الرواتب والمخصصات التي يتسلمها من الممثليات الأجنبية، لذا فإذا استلم أحد المبعوثين الدبلوماسيين أرباحا في العراق نتيجة لقيامه بعمل صناعي أو

([1]) د. هشام العمري (اتجاهات المشرع العراقي من ضريبة الدخل)، مصدر سابق، ص ص106-107 .

([2]) الفقرة (4) من المادة (7) من القانون العراقي النافذ .

تجاري فإنه يخضع للضريبة وهذا هو تطبيق لقواعد القانون الدولي التي نصت عليها معاهدة فينا لعام 1961[1].

وقد أحسن المشرع الضريبي العراقي صنعا حينما جعل الإعفاء مقتصرا على رواتب ومخصصات موظفي الهيئات الدبلوماسية والقنصلية لأن الموظف الدبلوماسي أو القنصلي حينما يشعر بأن القانون ينص على إعفاء جميع مدخولاته من الضريبة فربما ينتهز هذا الامتياز الواسع ويمارس بعض الأعمال التجارية أو الصناعية في العراق ويحقق أرباحا وفيرة له دون ان تمتد له يد الضريبة ومن ثم ينحرف عن إداء واجباته التي جاء من أجلها ولأن المبعوث يجب أن يتمتع بقسط وافر من الاحترام والرعاية، اما القناصل الفخريون فلا يعدون موظفين للدولة الأجنبية بل مجرد وكلاء عنها في شؤونها التي تعهد بها اليهم إذ يحق لهم بخلاف القناصل المبعوثين من الإشتغال بالأعمال الحرة إلى جانب أعمالهم القنصلية[2]. لذلك يعاملون معاملة الأفراد العاديين من حيث خضوعهم للضريبة.

([1]) إذ نصت المادة (34) من الاتفاقية على إنه (يعفى المبعوث الدبلوماسي من كل الضرائب والرسوم الشخصية والعينية والعامة والمحلية والبلدية في ماعدا:

أ. الضرائب غير المباشرة التي لطبيعتها تدمج عادة في أثمان السلع والمنتجات .

ب. الضرائب والرسوم على الأموال العقارية الخاصة الكائنة في اقليم الدولة المعتمد لديها مالم يكن المبعوث الدبلوماسي يحوزها لحساب الدولة المعتمدة لأغراض البعثة .

ج. ضرائب الشركات المستحقة للدولة المعتمد لديها مع مراعاة أحكام الفقرة (4) من المادة (39)

د. الضرائب والرسوم على الإيرادات الخاصة التي يكون مصدرها في الدولة، المعتمد لديها والضرائب على رأس المال التي تفرض على الأموال المستخدمة في مشروعات تجارية في الدولة المعتمد لديها .

هـ الضرائب والرسوم التي تحصل مقابل خدمات خاصة .

و. رسوم التسجيل والقيد والرهن والدمغة بالنسبة للأموال العقارية مع مراعاة أحكام المادة (23) التي تنص على إعفاء مقر البعثة من أداء هذه الرسوم) . انظر:د. فاوي الملاح (سلطات الأمن والحصانات والامتيازات الدبلوماسية)، منشأة المعارف، الاسكندرية 1987، ص ص218-219 .

([2]) د. علي صادق أبو هيف (القانون الدولي العام)، بم، 1951، ص ص421-422 .

أما الفئة الثانية(الموظفون غير الدبلوماسيين وموظفوا القنصليات الأجنبية) فقد أجاز المشرع الضريبي العراقي إعفاءهم من الضريبة عن رواتبهم ومخصصاتهم ولكن بشروط هي:

1- صدور قرار من مجلس الوزراء.
2- أن لايكون من هؤلاء الموظفين غير الدبلوماسيين والقناصل من الرعايا العراقيين فإذا كان القنصل أو الموظف من رعايا العراق فلا يتمتع بالإعفاء وتخضع الرواتب والمخصصات للضريبة
3- أن يمنح الإعفاء اليهم على أساس المقابلة بالمثل.

ويجدر بنا أن نذكر أن هذا الإعفاء ينصب على الرواتب والمخصصات الرسمية فقط ولا يمتد إلى أنواع الدخول الأخرى.

من كل ما تقدم نخلص إلى القول أن الفئة الأولى تتمتع بالإعفاء بشكل مطلق وغير محدد أما الفئة الثانية فإنها تتمتع بالإعفاء ولكن بشروط يجب توافرها مجتمعة.

ثالثا- رواتب وأجور ممثلي الدول الأعضاء وموظفي الأمانة العامة لجامعة الدول العربية:

تضمنت اتفاقية مزايا وحصانات جامعة الدول العربية جملة من الإعفاءات الضريبية[1] الممنوحة لممثلي الدول الأعضاء ولموظفي الجامعة، فبالنسبة إلى موظفي الدول الأعضاء في الهيئات الرئيسة والفرعية التابعة لها والمؤتمرات التي تدعو اليها فإنهم يتمتعون بالإعفاء من مرتباتهم ومكافآتهم ومخصصاتهم في أثناء قيامهم بأعمالهم[2]. أما الموظفون العاملون في مقر الجامعة أو إحدى الهيئات التابعة لها فإنهم يتمتعون وبصرف النظر عن جنسياتهم بالإعفاء من الضريبة عن الرواتب والمكافآت التي يتقاضونها من الجامعة فقط[3]، وعليه فإذا تقاضى الموظفون رواتبهم ومكافآتهم

([1]) انظر: القانون المرقم (11) لسنة 1955 المتضمن مصادقة العراق عليها . د. فؤاد الراوي، مصدر سابق، ص508 .

([2]) انظر المادة رقم (11) من اتفاقية مزايا وحصانات جامعة الدول العربية .

([3]) انظر الفقرة (ب) من المادة (20) من الاتفاقية نفسها

من جهة أخرى غير جامعة الدول العربية في أثناء إقامتهم في العراق أو عن خدمات أديت في العراق فإن تلك الرواتب والمكافآت ستخضع لضريبة الدخل.

بعد أن بحثنا الرواتب والأجور (ومافي حكمهما) الخاضعة لضريبة الدخل والمعفاة منها في التشريع الضريبي العراقي، لذا لابد من دراسة موقف التشريعات الضريبية المقارنة منها.

وكما يأتي:

أولا - موقف التشريع الضريبي الأردني:

لقد أخضع المشرع الضريبي الأردني (الرواتب والأجور والعلاوات والمكافآت من أي وظيفية بما في ذلك القيمة السنوية المقررة للسكن أو المنامة أو الأكل أو الإقامة أو أي علاوة أخرى باستثناء بدل التمثيل وعلاوة الضيافة أو جزء منها وباستثناء علاوة الإعاشة والسفر، ويشترط في ذلك أن تنفق هذه العلاوات في سبيل الوظيفة على أن تنظم أحكام هذه الفقرة بتعليمات يصدرها المدير)[1]. يتضح من خلال النص أن الرواتب والأجور وما في حكمها تعتبر من بين العناصر التي يتكون منها وعاء ضريبة الدخل الأردنية، وقد استثنى المشرع الأردني من الضريبة بدل التمثيل التي تعتبر من ضمن المخصصات التي تدفع للمسؤولين الرسميين الحكوميين وموظفي الدولة والسلطات المحلية من أجل إنفاقها على متطلبات الوظيفة أو المنصب وهذه لا تخضع للضريبة أما إذا كانت تمنح للقطاع الخاص فإنها تخضع للضريبة[2].

أما علاوة الضيافة فهي المبالغ التي تدفع للموظف بهدف تكريم زبائن المنشأة التي يعمل بها من أجل مصلحة العمل[3].

(1) انظر: البند (2) الفقرة (أ) من المادة (3) من قانون ضريبة الدخل الأردني المرقم (57) لسنة 1985 المعدل .

(2) عبد الحليم كراجة وهيثم العبادي (المحاسبة الضريبية)، مصدر سابق، ص97 .

(3) وليد زكريا صيام وحسام الدين مصطفى الخداش (الضرائب ومحاسبتها)، ط1، عمان، 1994، ص46؛ د. محمد أبو نصار ومحفوظ المشاعلة وفراس عطاالله الشهوان (الضرائب ومحاسبتها)، ط1، بم، 1996، ص280 .

ثانيا - موقف التشريع الضريبي المصري:

نصت المادة (49) من قانون ضريبة الدخل المصري المرقم (187) لسنة 1993 المعدل على أن الضريبة تسري على الايرادات الآتية:

1- المرتبات ومافي حكمها والماهيات والأجور والمكافآت والايرادات المرتبة لمدى الحياة ((فيما عدا الحقوق التأمينية)) التي تدفعها الحكومة المصرية ووحدات الإدارة المحلية والهيئات العامة وغيرها من الأشخاص الاعتبارية العامة والصناديق الخاضعة للقانون المرقم 54 لسنة 1975 بإصدار قانون صناديق التأمين الخاضعة والقانون المرقم 64 لسنة 1980 بشأن أنظمة التأمين الاجتماعي الخاصة البديلة إلى أي شخص سواء أكان مقيما في مصر أم في الخارج.

2- المرتبات وما في حكمها والماهيات والاجور والمكافآت والايرادات المرتبة لمدى الحياة ((فيما عدا المعاشات)) التي تدفعها الشركات والمنشآت والجمعيات والهيئات الخاصة والمعاهد التعليمية والأفراد إلى أي شخص مقيم في مصر، وكذلك إلى أي شخص مقيم في الخارج عن خدمات أديت في مصر.

3- مرتبات ومكافآت رؤساء وأعضاء مجالس الإدارة في شركات القطاع العام.

4- مرتبات ومكافآت رؤساء وأعضاء مجالس الإدارة من غير المساهمين في شركات قطاع الأعمال العام.

5- ما يحصل عليه مقابل العمل الإداري:

أ- رؤساء وأعضاء مجالس الإدارة المنتدبون للإدارة في شركات المساهمة في القطاع الخاص الذين لا تزيد مساهمتهم في رأس مال الشركة على القدر المشترط قانونا لعضوية مجلس الإدارة.

ب- المديرون بشركات المساهمة بالقطاع الخاص الذين لا تزيد مساهمتهم في رأس مال الشركة على القدر الذي يتطلبه القانون بالنسبة إلى عضوية مجلس الإدارة. وفي جميع الأحوال يشترط ألا يستفيد من هذا

الحكم في كل شركة أكثر من أربعة محددين بالأسهم،وفي حدود خمسة آلاف جنيه سنويا لكل منهم سواء أكان ذلك مبلغا ثابتا أو نسبة مئوية من صافي الربح أو المبيعات أو غير ذلك.

يتضح من هذا النص أن هناك ايرادات معينة تخضع لأحكام الضريبة الموحدة وهذه الايرادات هي المرتبات ومافي حكمها كالمهايا والأجور والمكافآت، مقابل جهد انساني يؤديه شخص طبيعي لحساب الغير وتحت رقابته وإشرافه[1]. فضلا عن هذه الايرادات التي يحصل عليها الشخص الطبيعي لا تمتد لتصل إلى مايحصل عليه الأشخاص المعنوية حتى ولو كان مقابل عمل وله طابع دوري وكانوا خاضعين في تأديته لتوجيهات صاحب العمل.

ومما تجدر الإشارة اليه أن مرتبات العاملين المصريين في الخارج أخضعها المشرع المصري لضريبة مقطوعة يختلف مقدارها باختلاف الدرجة الوظيفية التي يشغلها المكلف بهذه الضريبة بموجب القانون المرقم 229 لسنة 1989، إلا أن المحكمة الدستورية العليا في مصر قضت في القضية المرقمة 42 لسنة 13 ق- جلسة 1992/12/6 بعدم دستوريته لتعارضه مع الدستور المصري ومع ذلك فقد أصدرت الحكومة المصرية قانونا آخر لفرض الضريبة على مرتبات العاملين بالخارج المرقم 208 لسنة 1994[2].أما بعد صدور القانون المرقم (91) لسنة 2005 يلاحظ أن المشرع الضريبي المصري قد حدد الرواتب التي تسري عليها الضريبة بشكل دقيق ونص عليها في المادة (9) منه ونص في المادة (12) منه على عدم خضوع المعاشات

([1]) لمزيد من التفصيل حول المرتبات ومافي حكمها بالقانون المصري راجع: د. زين العابدين ناصر ود. صفوان عبد السلام ود. محمد عبد السلام (محاضرات في التشريع الضريبي المصري)، مصدر سابق، 2000-2001، ص243 ومابعدها ؛ د. محمد عبد السلام عمر (التشريع الضريبي)، مصدر سابق، 2001، ص174 ومابعدها

([2]) انظر: د. رمضان صديق محمد (الضرائب بين الفكر المالي والقضاء الدستوري)، مصدر سابق، ص ص141-153 .

ومكافآت نهاية الخدمة لضريبة الدخل ونص في المادة (13) على إعفاءات كثيرة ومتنوعة سواء أكانت نقدية أم عينية.

ثالثا- موقف التشريع الضريبي السوري:

أخضع المشرع الضريبي السوري الرواتب والأجور وما في حكمهما للضريبة النوعية وخصص لها الباب الرابع إذ نص على أن (تطرح ضريبة الرواتب والأجور على كل شخص يتقاضى راتبا أو أجرا أو تعويضا.

أ- من خزينة خاصة إذا كان مقيما في الجمهورية العربية السورية أو كان المبلغ المدفوع تعويضا عن خدمات أداها فيها.

ب- من خزينة عامة إذا كان مقيما في الجمهورية العربية السورية أو في الخارج)[1].

يتضح من خلال النص أن المشرع السوري أخضع الرواتب والأجور وما في حكمهما إلى ضريبة الدخل مسايرا بذلك جميع التشريعات الضريبية.

يتضح من كل ما تقدم بأنه يشترط لسريان ضريبة الدخل على المرتبات توافر علاقة التبعية بين العامل وصاحب العمل فإذا لم تتوافر هذه العلاقة فلا تسري الضريبة، أما إذا توافرت هذه العلاقة خضعت تلك الايرادات لضريبة الدخل وبصرف النظر عن أساس هذه العلاقة سواء أكان هذا الأساس هو العقد أم القانون. وهذا ما سارت عليه جميع التشريعات الضريبية المقارنة سواء أكانت العربية منها أم الأجنبية.

([1]) المادة (66) من قانون ضريبة الدخل السوري المرقم 24 لسنة 2003 .

المبحث الثاني
أرباح المهن

لجأت معظم التشريعات الضريبية[1] إلى فرض الضريبة على أرباح المهن ومن بين هذه التشريعات التشريع الضريبي العراقي، إذ أخضع أرباح المهن لضريبة الدخل وذلك من خلال نصه على أنه تفرض الضريبة على (أرباح الأعمال التجارية أو التي لها صبغة تجارية والصنائع أو المهن بما فيها التعهدات والالتزامات والتعويض بسبب عدم الوفاء بها إذا لم يكن مقابل خسارة لحقت المكلف)[2].

يتضح من خلال النص أن المشرع الضريبي العراقي لم يحدد المقصود بالمهن والسبب في ذلك يعود إلى كثرة هذه المهن التي لا يمكن حصرها[3] من ناحية، فضلا عن أنه يمكن استحداث مهن أخرى مستقبلا لم تكن معروفة حاليا من ناحية أخرى. كما أورد المشرع الضريبي العراقي أرباح الأعمال التجارية والصنائع مع أرباح

---

(1) ففي التشريع الانكليزي: وحيث يتكون وعاء ضريبة الدخل من مجموع الايرادات التي يحصل عليها الشخص الطبيعي من المصادر المختلفة، فقد حدد المشرع الضريبي الانكليزي عدة جداول يتضمن كل منها نوعا أو أكثر من أنواع الايرادات، فقد أخضع المشرع الايرادات التي تتحقق من المهن والحرف غير التجارية ضمن الايرادات التي جمعها الجدول الرابع (D) وجاء في نهاية ذلك الجدول وقرر أيضا سريان الضريبة على الدخل الذي لايدخل في أي قسم من الأقسام السابقة (يقصد الجدول نفسه) ولا في أي جدول آخر . راجع: د.عادل الحياري، مصدر سابق، ص63 .

أما التشريع الفرنسي: فإن الضريبة تسري على الدخل على جميع فروع الدخل التي تتبع بصدد كل منها طريقة مستقلة في تحديده ومن فروع الدخل هذه أرباح المهن الحرة . راجع: د. عبد المنعم فوزي وآخرون، مصدر سابق، ص252 .

وفي التشريع الأمريكي: الذي الزم المكلف الذي يخضع لضريبة الدخل الأمريكية بأن يقدم إقرارا يتضمن جميع الايرادات التي حصل عليها خلال العام من أي مصدر كان ومن بين هذه المصادر أو العناصر التي يتكون منها وعاء ضريبة الدخل نجد أرباح المهن الحرة . راجع: عبد السلام محمد عبد السلام (نظام الضريبة الموحدة على الدخل)، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، 1993، ص290، ص290 .

(2) الفقرة (1) من المادة (2) من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ .

(3) هذا ماأكده اللورد (Scrutton) في قضية (Currievirc) أنه من المستحيل وضع تعريف شامل (قانوني صارم) لما يعد مهنة لأن الأشخاص يمارسون عددا غير محدود من المهن التجارية . انظر:

James Kirkbride and Abimbola, OP.cit, P111 .

المهن في فقرة قانونية واحدة ولم يراع وجه الاختلاف بينهما من حيث المصدر، إذ أن مصدر الأعمال التجارية والصناعية هو مزيج من العمل ورأس المال، بينما مصدر المهن هو العمل، لذا نحن نقترح حذف أرباح المهن من الفقرة (1) من المادة الثانية وإضافتها إلى الفقرة (5) من المادة نفسها والخاصة بالرواتب والأجور وما في حكمهما لكون مصدرهما واحدا وهو العمل. ويطلق مصطلح المهن على كل مهارة ذهنية أو فكرية أو أية مهنة يدوية مسيطر عليها من خلال النشاط الذهني أو الفكري كالطبيب والمهندس والمحامي والمحاسب والصحفي والمؤلف والناشر ... الخ[1]. أي يتطلب لممارسة أصحاب هذه المهن الحصول على شهادة أكاديمية وخبرة وهذا ما أكدته محكمة النقض المصرية في قرارها رقم 666 لسنة 41 ق. جلسة 1982/6/7 الذي جاء فيه (يستلزم لمزاولة أصحاب المهن الحرة حصولهم على دبلوم عالي من إحدى الجامعات المصرية أو ما يعادلها من الجامعات الأخرى...)[2].

أي أنها تعتمد على المؤهلات الشخصية للشخص التي تنفذ من خلاله هذه المهنة[3].

وعموما فإن الأرباح المتحققة عن المهن غير التجارية (الحرة) غالبا ما يكون عنصر العمل هو الغالب كما أسلفنا سابقا، أما دور رأس المال فيها فهو دور ثانوي وإن اختلاف هذا المصدر أدى إلى التمييز بين المهن غير التجارية والمهن التجارية والصناعية وإلحاق الأولى بالرواتب والأجور باعتبار أن مصدرها هو العمل، أما الدول التي تأخذ بنظام الضرائب النوعية فإنها تخضع المهن غير التجارية لضريبة مستقلة.

([1]) د. زكريا محمد بيومي (ضريبة الدخل في التشريع السوداني)، منشأة المعارف بالاسكندرية، 1974، ص64 .

([2]) مشار اليه في فتحية قره (موسوعة قضاء النقض في المنازعات التجارية والبحرية والضرائب، 1980 -1988)، منشأة المعارف، الأسكندرية، بت، ص153 .

([3]) وعليه لايمكن تصور مؤهلات مهنية تتعلق بالأشخاص المعنوية طبقا لرأي (Rowlatt) في قضية (Willaim Esplenvirc) . انظر:

James Kir kbride ., OP.cit , p112 .

ولكي تخضع أرباح المهن لضريبة الدخل لابد من أن تتوافر فيها بعض الشروط وهي كما يأتي[1]:

1- **أن يكون العمل هو العنصر الرئيس في المهنة أو النشاط:**

يجب أن يكون العنصر الرئيس في النشاط الخاضع للضريبة على أرباح المهن غير التجارية هو العمل دون غيره أي الممارسة الشخصية لعلم أو فن، حتى لو استعمل الشخص بعض عناصر رأس المال، وهذا ما يميز المهن غير التجارية (الحرة) من المهن التجارية.

2- **مزاولة المهنة بصفة مستقلة:**

يجب أن يمارس المكلف المهنة أو النشاط على وجه الاستقلال، أي أن يمارسها على مسؤوليته وألا يكون مقيدا بالتزامات يفرضها عليه عقد العمل[2]، فإن ارتبط بعقد عمل تحول عمله من الاستقلال إلى التبعية وأصبح دخله أجرا مصدره الاستخدام وليس المهنة الحرة فالمحامي مثلا الذي يكون تحت التمرين يخضع لضريبة الدخل على أرباح المهن غير التجارية إذا لم توجد بينه وبين المحامي الأصلي علاقة الأجير، أما إذا وجدت هذه العلاقة فلا يخضع لهذه الضريبة[3].

3- **توافر نية الكسب أو قصد الربح:**

يشترط أن تكون ممارسة النشاط بقصد الربح، وبذلك فإنه إذا افتتح أحد الأطباء مستوصفا لعلاج الفقراء مجانا فإن هذا المستوصف لا يكون محلا للخضوع للضريبة حتى لو تحقق عنه إيراد من تبرعات أو إعانات، وكذلك إذا تطوع محام للدفاع عن متهم مجانا

---

(1) صادق الحسني (دراسة تحليلية لوعاء ضريبة الدخل في العراق ومدى مسايرته لقواعد المحاسبة)، مصدر سابق، ص ص145-146.

(2) الطعن رقم 113 سنة 26ق -جلسة 1961/4/13 ص370، مشار اليه في: موريس صادق (قضاء منازعات الضرائب)، دار الكتب القانونية، القاهرة، 1999، ص200 .

(3) محمد بدران (مجموعة قوانين الضرائب في مصر)، ط4، المجلد الأول، بم، 1988، ص644 .

فإن هذه الأعمال الطوعية لا يكون هدفها تحقيق الربح ولا يرجى منها تحقيق دخل من ممارسة هذه الأعمال لذلك فإنها لا تخضع للضريبة.

4- ممارسة المهنة او النشاط ممارسة فعلية على وجه الاعتياد:

يجب أن يمارس المكلف المهنة فعلا ولا يكفي انتسابه أو قيده بجدولها لأن الضريبة تفرض على الدخل المتأتي من هذه المهنة وليس على المهنة ذاتها.

كما يجب ان تكون تلك الممارسة على وجه التكرار، أما عدد المرات التي تتكرر فيها العمليات حتى تتخذ طابع المهنة او النشاط فهو أمر تقديري يختلف حسب الظروف وحسب طبيعة كل مهنة أو نشاط وبذلك فإن الأعمال العارضة لا تخضع للضريبة.

ومما تجدر الإشارة إليه أن المشرع الضريبي العراقي قد استثنى بعض أصحاب المهن من الخضوع للضريبة إذ أعفى (المبالغ التي تصرف من دوائر الدولة أو القطاع الاشتراكي لقاء تأليف أو ترجمة أو تملك أو مساعدة طبع الكتب أو الاشراف على طبعها)[1]. يتضح من خلال النص أن الغرض من الإعفاء هو لتشجيع الحركة الثقافية في القطر وهذا موقف جديد اتخذه المشرع الضريبي العراقي تشجيعا للمؤلفين والمترجمين وغيرهم من أصحاب الإبداع الفكري والذهني.

بعد أن حددنا موقف التشريع الضريبي العراقي من أرباح المهن إذا لابد من معرفة موقف التشريعات الضريبية المقارنة من أرباح المهن وكما يأتي:

أولا - موقف التشريع الضريبي الأردني:

لو رجعنا إلى قانون ضريبة الدخل الأردني لوجدنا أنه أخضع للضريبة (أرباحا أو مكاسب أي عمل أو حرفة أو تجارة أو مهنة أو صنعة مهما كانت المدة التي جرت

([1]) الفقرة (22) من المادة (7) من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ .

فيها ممارسة ذلك العمل أو تلك الحرفة أو التجارة أو المهنة او الصنعة ومن أي معاملة أو صفقة منفصلة تعتبر بمثابة عمل أو تجارة)[1].

يتضح من خلال النص أن موقف المشرع الضريبي الأردني لا يختلف كثيرا عما سار عليه المشرع الضريبي العراقي بإيراد المهن الحرة مع الأعمال التجارية والصناعية لكون كل منهما يأخذ بنظام الضريبة العامة على الدخل وأن الأساس التاريخي لكل منهما واحد هو النظام الانكليزي.

ثانيا- موقف التشريع الضريبي المصري:

نصت المادة (66) من قانون ضريبة الدخل المصري المرقم (187) لسنة 1993 على سريان الضريبة الموحدة على صافي أرباح المهن الحرة وغيرها من المهن غير التجارية التي يمارسها المموِل بصفة مستقلة، ويكون العنصر الأساسي فيها العمل، إذا كانت ناتجة عن مزاولة المهنة او النشاط في مصر. كما تسري الضريبة على صافي الأرباح الناتجة عن مزاولة المهنة في الخارج إذا كان المركز الرئيس أو الدائم لمباشرة المموِل للمهنة في مصر. وينطبق حكم هذه المادة على أية إيرادات ناتجة عن أية مهنة أو نشاط غير منصوص عليها في المادة (5) من هذا القانون وبالرجوع إلى منطوق نص المادة (5) يلاحظ أنها تنص على أنه (تستحق الضريبة في أول يناير من كل سنة، كما تستحق بوفاة المموِل أو بانقطاع إقامته في مصر وتسري على مجموع صافي الدخل الذي حققه المموِل خلال السنة السابقة من الايرادات التالية طبقا للأحكام المنصوص عليها في هذا الكتاب.

1- إيرادات رؤوس الأموال المنقولة.
2- إيرادات النشاط التجاري والصناعي.
3- المرتبات ومافي حكمها.
4- إيرادات المهن غير التجارية.
5- إيرادات الثروة العقارية).

[1] البند (1) من الفقرة (أ) من المادة (3) من قانون ضريبة الدخل الأردني المرقم (57) لسنة 1985 المعدل.

يتضح من خلال نص المادتين المذكورتين آنفا أن المشرع المصري قد استخدم مصطلحين مترادفين هما أرباح المهن الحرة والمهن غير التجارية إذ يرى البعض[1] أن المهن غير التجارية هي تلك التي لم يرد بشأنها نص في القانون التجاري ولم يخضعها المشرع للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية والتي يكون مصدر الإيراد الناتج فيها عنصر العمل أساسا لها فإذا أتضح أن لرأس المال الغلبة أصبحت من المهن التجارية والصناعية. أما في ظل القانون الجديد المرقم (91) لسنة 2005 فقد نص في المادة (32) منه على أنه تفرض الضريبة على:

1- صافي إيرادات المهن الحرة وغيرها من المهن غير التجارية التي يمارسها الممول بصفة مستقلة، ويكون العنصر الأساسي فيها العمل، إذا كانت ناتجة عن مزاولة المهنة أو النشاط في مصر.
2- الدخل الذي يتلقاه أصحاب حقوق الملكية الفكرية من بيع أو استغلال حقوقهم.
3- أية إيرادات ناتجة عن أية مهنة أو نشاط غير منصوص عليه في المادة 6 من هذا القانون كما نص في المادة (36) من القانون ذاته على إعفاءات كثيرة تتعلق بالمهن.

ثالثا- موقف التشريع الضريبي السوري:

أخضع المشرع الضريبي السوري لضريبة الدخل المقطوع (كل من يمارس حرفة أو مهنة صناعية أو تجارية أو غير تجارية ولا يدخل ضمن فئة مكلفي الأرباح الحقيقية المحددين في المادة الثانية من هذا القانون)[2].

يتضح من النص أن المشرع السوري قد أورد المهن ضمن الأعمال التجارية والصناعية بالرغم من أنه يأخذ بنظام الضريبة النوعية الذي يفترض أن يخصص لكل مصدر من مصادر الضريبة بابا خاصا له مثلما فعل المشرع المصري.

---

(1) د. محمد عبد السلام عمر (التشريع الضريبي)، مصدر سابق، ص137 .

(2) الفقرة (أ) من المادة (41) من قانون ضريبة الدخل السوري المرقم 24 لسنة 2003 .

وعلى أية حال فإن التشريعات الضريبية المقارنة وأن اتفقت على خضوع أرباح المهن لضريبة الدخل فإنها اختلفت من حيث التنظيم إذ يلاحظ أن كلا من التشريعين العراقي والأردني قد أوردا أرباح الأعمال التجارية والصناعية مع أرباح المهن لكونهما يأخذان بنظام قريب من نظام الضريبة العامة على الدخل.

كما أن المشرع السوري الذي يأخذ بنظام الضريبة النوعية على الدخل قد جمع أرباح الأعمال التجارية والصناعية مع أرباح المهن وأن هذا النظام يستوجب تخصيص باب مستقل لكل من هذه الأعمال على حدة مثلما سار عليه المشرع الضريبي المصري الذي خصص الباب الرابع لإيرادات المهن غير التجارية، والباب الثاني لإيراد النشاط التجاري والصناعي.

الفصل الثاني

الدخل المتأتي من رأس المال

من المعلوم أن رأس المال قد يكون منقولا كالفوائد والقطع (الخصم) وقد يكون غير منقول (ثابت) كالأبنية والأراضي الزراعية. لذا سوف نقسم الفصل إلى مبحثين يتضمن المبحث الأول إيرادات رأس المال المنقول أما المبحث الثاني فيشمل إيرادات رأس المال الثابت (غير المنقول) وحسب ما جاء بها قانون ضريبة الدخل العراقي المرقم (113) لسنة 1982 المعدل وكما يأتي:

المبحث الأول: إيرادات رأس المال المنقول

المبحث الثاني: إيرادات رأس المال الثابت (غير المنقول)

المبحث الأول
إيرادات رأس المال المنقول

لجأت معظم التشريعات الضريبية[1]، إلى إخضاع إيرادات القيم المنقولة لضريبة الدخل، أي الإيرادات الناتجة عن رأس المال المنقول وليس للعمل أي دور في إنتاجها والتي تتمثل بالفوائد والأرباح والخصم وغيرها التي تنتجها الأسهم والسندات

([1]) كالتشريع الفرنسي:- الذي اخضع لضريبة الدخل جميع إيرادات القيم التي تتمثل بالإيرادات الموزعة والناتجة عن الأسهم والسندات والحصص وصكوك القروض العامة والودائع والديون والتأمينات والحسابات الجارية . انظر:د. أحمد ثابت عويضة (ضريبة الأرباح التجارية والصناعية) مصدر سابق، ص43 .

أما المشرع الانكليزي:- فقد أخضع أيضا جميع الإيرادات التي يحصل عليها المكلف من المصادر المختلفة التي تدخل ضمن جدول أو أكثر من الجداول التي تضم وعاء ضريبة الدخل البريطانية، وقد جاء الجدول الثالث (C) متضمنا إيرادات القيم المنقولة (الأرباح والفوائد والأقساط والحصص السنوية) التي تصدرها الحكومات الأجنبية متى كان الدفع يتم داخل انكلترا وعن وسيط يقيم فيها، وعندئذ يعتبر الوسيط سواء أكان مصرفا أم غيره مسؤولا عن الضريبة فيحجزها عند المنبع من الايرادات التي تصل اليه قبل تسليمها لأصحابها أما إذا كانت هذه الايرادات لاتحصل عن طريق وسيط، فلا يتضمنها هذا الجدول، ويطالب أصحابها بتقديم إقرار عنها في الجدول الرابع (d) والذي يتضمن فوائد النقود وايرادات السندات العامة والخصم ودخل القيم المنقولة الأجنبية فيما عدا ماجاء في الدول الثالث (C) . راجع: د.وجدي محمود حسين (نظم ضريبة مقارنة والنظام الضريبي المصري)، بم، بت، ص ص34-35 .

والمشرع الأمريكي:- سار على النهج ذاته بإخضاع كل ما يحصل عليه المكلف من دخول أيا كان مصدرها، وضمن هذه الدخول فوائد الديون والسندات وأرباح الأسهم، حيث تسري ضريبة الدخل الأمريكية على ما يحصل عليه الشخص من فوائد لقاء استخدام أمواله لفترة من الزمن كفوائد القروض والسندات (باستثناء بعض الفوائد على السندات التي تطرحها الدولة)، كما تسري الضريبة على التوزيعات وتشمل نتاج الأسهم من شركة أمريكية أو شركة أجنبية مقيمة وسواء كان نقدا أم عينا . راجع: د.سعيد عبد العزيز عثمان (النظم الضريبية)، مصدر سابق، ص226 ومابعدها؛ د. المرسي السيد حجازي (النظم الضريبية)، الدار الجامعية للطباعة والنشر، الأسكندرية، 2001، ص113 ومابعدها.

والحصص وصكوك القروض العامة والديون والودائع والتأمينات وغيرها. لذلك سوف نبحث في الفوائد والخصم (القطع) في مطلبين وكما يأتي:

المطلب الأول
الفوائد وما في حكمها

قضت الفقرة الثانية من المادة الثانية مـن قـانون ضريبـة الـدخل العراقـي النافـذ بإخضـاع (الفوائـد والعمولة والقطع وكذلك الأرباح الناجمة من احتراف المتاجرة بالأسهم والسندات) يتضح من النص أن المشرع الضريبي العراقي أخضع الفوائد لضريبة الدخل والتي يقصد بها (التعويض أو المقابل أو المكافأة التي يأخـذها الشخص من شخص آخر نظير استعمال نقوده لفترة محددة من الزمن)[1] أي أن المشرع الضريبي العراقي قـد أخضع جميع أنواع الفوائد لضريبة الدخل كالفوائد على الودائع بصناديق توفير البريـد، والفوائـد عـلى ودائـع التوفير لدى البنوك التجارية، والفوائد على الودائـع الثابتـة لـدى البنـوك التجاريـة، والفوائـد عـلى الحسـابات الجارية إن وجدت، والفوائد على السندات، والفوائد على القروض للغير، والفوائد الناشـئة عـن الـديون وفـتح الاعتمادات. وبما أن نص الفقرة (2) جاء بشكل مطلق والقاعدة المطلق يجري على إطلاقه لذلك فإن الضريـبة تتناول أنواع الفوائد كافة سواء أكانت ناتجة عن سندات أم حسابات مصرفية أم ودائع أم فتح اعـتماد كـما لا يشترط في أن تدفع الفائدة نقدا أو عينا إذ أن توزيع أسهم مجانية يمكن أن يعتبر من قبيل دفع الفائـدة، كـما لا يشترط أن تكون الفائدة قد قبضت فعلا بل يكفي قبضها حكما كما لو استحقت ووضعت تحت تصرفه أو قيدت لحساب الدائن، كذلك لا يهم أن يتخذ دفع الفائدة بصفة دورية أم عرضـية، ولا أثـر لشخصـية المـدين فالضريبة تسري على الفوائد سواء أكان المدين فردا أم شركة

([1]) د. صالح عجينة، مصدر سابق، ص173 .

على أن يلتزم الدائن بدفع الضريبة، لأنه هـو الـذي يحصـل عـلى الفائـدة ولا يجـوز تحميـل المـدين الفائدة في حالة دفع الضريبة[1].

والسؤال الذي يطرح نفسه ماالحكم فيما إذا كان سند الرهن ينص على حق المرتهن في سكنى العقـار أو إيجاره للغير بدلا من النص على الفائدة النقدية ؟ للإجابة على هذا التساؤل يجري تقـدير المنفعـة المتأتيـة من السكنى أو الإسكان باعتبار ذلك من المزايا العينية القابلة للتقدير بالنقود[2]. إذ تفترض السـلطة الماليـة أن الفائدة موجودة في مثل هذه الحالات على أساس أن الديون يجب أن تكون بفائدة سواء أكانت بشكل مبـالغ نقدية أم بشكل مزايا عينية. وقد أيدت محكمة التمييز هذا الاتجاه في العديد من قراراتها[3] نذكر منها القرار رقم 52/16 في 1952/1/31 والذي جاء فيه (ظهر أن قرار لجنة التـدقيق العامـة في البصرـة المطلـوب تدقيقـه تمييزا والقاضي بالغاء التقدير جاء مخالفا للصراحة القانونية ولم يكـن مسـتندا إلى مـبرر قـانوني إذ أن الرهينـة التي بمبلغ ألف دينار هي بإباحة السكن والإسكان والإيجار. وحيث أن الفقرة (و) من المادة الثانية من قانون ضريبة الدخل رقم 36 لسنة 1939 تنص على أنه إذا كانت المدخولات لا تستلم نقدا فتقدر قيمتها التقديريـة، وبما أن المكلف يستفيد من المرهون بالسكن والإسكان فلذا يجب أن تقدر مدخولاته نقدا، أما زعم اللجنة بأن الدائن - المميز عليه- يدفع ضريبة الأملاك فهو غير صحيح حيث أن ضريبة الملك تدفع من قبل صاحب الملك، وليس من قبل المستأجر أو المرتهن كما ولا توجد أية علاقة نسبية بين الراهن والمرتهن مما يحمل اللجنة عـلى الاقتناع بأن الرهينتين اللتين بمبلغ 1100 دينار و300 دينار بدون فائدة ولو كتب ذلـك في سـند المداينـة إذ أن المفروض في المداينات والرهنيات هو وجود الفائدة والربح وأن لم ينوه بهما في سـند الرهـان لحصـول التواطـؤ بين الطرفين وذلك لغرض التهرب من الضريبة فللأسباب - المذكورة قرر نقـض قـرار لجنـة التـدقيق العامـة في البصرة...). وفي قرار آخر برقم

([1]) د. زكريا محمد بيومي (ضريبة الدخل في التشريع السوداني)، مصدر سابق، ص76 .

([2]) الفقرة (5) من المادة (2) من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ .

([3]) مشار اليها في: تقي الوسواسي (شرح قانون ضريبة الدخل) ج1، مصدر سابق، ص59 ومابعدها.

70/ ضريبة /1953 في 1953/11/1 جاء فيه (قررت لجنة التدقيق إلغاء التقديرات الجارية عن فوائد رهينة زوجة المميز عليه بالنظر لأن معاملة الطابو تؤيد كون الدار مسجلة بأسم (ق) أخ المرتهنة، وأن المرتهنة هي شقيقة الراهن واعتبرت ذلك من القرائن المؤيدة لكون الرهن دفع بدون ربح. إلا أن محكمة التمييز قررت نقض القرار - وجاء في قرارها "... إذ أن الرهينة التي بمبلغ 1000 دينار هي بإباحة السكنى والإسكان وحيث أن الفقرة (و) من المادة الثانية من قانون ضريبة الدخل رقم 36 لسنة 1939 تنص على أنه إذا كانت المدخولات لا تستلم نقدا فتقدر قيمتها التقديرية، وبما أن المكلفة - المميز عليها تستفيد من المرهون بالسكنى والإسكان فلذا يجب أن تقدر مدخولاتها نقدا الأمر الذي قامت به السلطة المالية ..."). ولكن ماالحكم في حالة خلو سند القرض من الفائدة ؟

للإجابة عن هذا التساؤل فإن الأصل في الديون أن تكون بفائدة لذلك فإن خلو السند من الفائدة لايعني تسليم السلطة المالية بذلك، إذ تفترض السلطة المالية أن لاقرض دون فائدة وعدم ذكرها لايتعدى أن يكون تواطؤ بين طرفي الدين بقصد التهرب من دفع الضريبة[1].

وقد أيدت محكمة التمييز ما ذهبت اليه السلطة المالية وقضت في عدة قرارات لها أن عدم ذكر الفائدة هو نوع من التواطؤ مابين الدائن والمدين بقصد التهرب من دفع الضريبة ومن هذه القرارات قرارها برقم 1952/56 الذي جاء فيه (... ظهر أن لجنة التدقيق العامة في البصرة قررت إلغاء التقديرين الجاريين على المكلف للسنتين، دون أن تلاحظ أن المفروض في المداينات والرهنيات هو وجود الفائدة والربح، وأن لم ينوه عنهما في سند المداينة والرهن، وذلك لحصول التواطؤ بين الطرفين لغرض التهرب من الضريبة، فعدم التفات اللجنة إلى هذه النقطة والغاؤها التقدير كان غير صحيح ...)[2].

([1]) د. هشام العمري (الضرائب على الدخل)، مصدر سابق، ص16؛ د. صالح يوسف عجينة، مصدر سابق، ص173؛ د. صادق الحسني (ضريبة الدخل)، مصدر سابق، ص103 .

([2]) مشار اليه في: تقي الوسواسي، ج1، مصدر سابق، ص62 .

وكذلك جاء في القضية المرقمة 61/ ضريبة /1956 (... وجد أن المميز عليه تاجر ومن جملة أعماله التقاضي بالفائدة كما أنه لاتوجد بينه وبين الراهنين علاقة نسبية يحتمل أن تكون سببا للتسامح فضلا عن ان المداينات متعددة وهذه جميعها دلائل على كون المداينات جرت بفائدة أما عدم ذكر ذلك في سندات المداينة المسجلة في دائرة الطابو فلا يكون سندا يلجأ اليه حيث نية التواطؤ والتهرب من الضريبة ظاهرة لذلك تقرر نقض القرار المميز...)[1] كما وجاء في القضية 28/ ضريبة / 1956: (إدعى الدائن أن المداينة بمبلغ 5000 دينار بلا فائدة ماهي إلا ضمان لعقد الشركة ولم يتأيد هذا الادعاء بدليل ما. كما تبين أن المميز عليه ممن يتعاطى المداينة بفائدة وأن ليس بينه وبين المدين صلة قرابة لهذا فإن المداينة المذكورة لايمكن اعتبارها بدون فائدة فقرر نقض قرار لجنة التدقيق العامة بخصوص اعتبار المداينة المذكورة بدون فائدة)[2].

كما وأكدت لجنة التدقيق الأولى بغداد ماذهبت اليه السلطة المالية بجلستها في تاريخ 1994/1/19 إذ تضمن قرارها ما يأتي:(... كما أن عدم النص بين الدائن والمدين على شرط الفائدة في سند المداينة يعد تنازلا من الدائن للمدين وأن تنازل الدائن عن حق من حقوقه لا يسقط حق الخزينة وأن التنازل يعد تهربا من أحكام الفقرة 2 من المادة الثانية من قانون الدخل رقم 113 لسنة 1982 المعدل.

ولهذه الأسباب واستنادا للمادتين (2، 36) من قانون ضريبة الدخل قررت اللجنة رد الاستئناف وتأييد تقديرات وإجراءات السلطة المالية ...)[3]. وعليه فإن عدم ذكر نسبة الفائدة في العقد بين طرفي الدين فإن الأساس الذي يعتمد عليه هو نسبة الفائدة القانونية[4]. ولكن ما الحكم في حالة النص على فائدة تقل عن سعرها القانوني ؟

---

(1) مشار اليه في: المصدر نفسه، ص63 .

(2) مشار اليه في: المصدر نفسه، الصفحة نفسها .

(3) مشار اليه في: د. عادل فليح العلي (المالية العامة والتشريع المالي)، مصدر سابق، ص ص220-221 .

(4) إن نسبة الفائدة التي تأخذ بها السلطة المالية، هي الحد الأقصى للفائدة القانونية المنصوص عليها في المادة (172) من القانون المدني العراقي المرقم 40 لسنة 1951 وهي 7% .

للإجابة عن هذا التساؤل فإن التقدير يجري في هذه الحالة بالحد الأعلى لسعر الفائدة القانوني إلا إذا ثبت العكس أو حصلت قناعة السلطة المالية بأن سعر الفائدة المنصوص عليه هو السعر الحقيقي وهذا الاتجاه أيدته محكمة التمييز في العديد من قراراتها نذكر القرار المرقم 75 / ضريبة / 1960 في 1960/12/17. الذي جاء في حيثياته:(أن السلطة المالية قدرت دخل المميز عليه للسنة 1961/1960 التقديرية عن فوائد الرهينة بنسبة 7% فأعترض ثم أستأنف لدى لجنة التدقيق لمدينة الحلة التي قررت تخفيض تقديره عن فوائد الرهينة من 70 دينار إلى 50 دينارا فميزت السلطة المالية القرار طالبة نقضه وجاء في لائحتها أن المفروض في المداينات هو وجود الفائدة والربح وأن لم ينوه عنهما في سند المداينة لاحتمال حصول التواطؤ بين الدائن والمدين لغرض التهرب من الضريبة وكذلك عدم وجود علاقة نسبية أو قرابة بينهما وأن تخفيض الفائدة من 7% إلى 5% من قبل اللجنة يستند إلى المادة 171 من القانون المدني التي تقضي بالزام المدين بدفع فائدة 5% في المسائل التجارية وهو غير وارد لأن الفائدة 5% تدفع إلى الدائن في المسائل التجارية على سبيل التعويض عن التأخير إذا كان محل الالتزام مبلغا من النقود وكان معلوم المقدار وقت نشوء الالتزام وتأخر المدين عن الوفاء. في حين أننا أمام عقد تأمين مال غير منقول لدى المكلف لقاء مبلغ 1000 دينار مدين به الطرف الآخر بفائدة ربما تزيد على 7% وأن طلب السلطة المالية مبني على نقطة قانونية وهو اعتبار الفائدة 7% تطبيقا لحكم الفقرة (1) من المادة (172) من القانون المدني). وأنه سبق لمحكمة التمييز أن أصدرت عدة قرارات تؤيد وجهة نظر السلطة المالية في هذا الخصوص وقد جاء في قرار المحكمة (... ظهر أن طلب التمييز حول تخفيض الفائدة القانونية عن الرهينة الوارد ذكرها في القرار المميز غير وارد بالنظر لما جاء في المادة 171 من القانون المدني كما لا يوجد ما يؤيد حصول الاتفاق بين ذوي العلاقة على سعر آخر يخالف النسبة المنصوص عليها في المادة المذكورة. الأمر الذي يكون معه القرار المميز بالنظر لما

أستند عليه من أسباب موافقا للقانون واعتراضات المميز غير واردة، قرر ردها وتصديق القرار المميز ...)[1].

وعموما فإن السلطة المالية تفترض وجود الفوائد سواء ذكرت الفائدة في سند القرض بسعر أقل أم لم تذكر، وعلى الدائن إثبات العكس، إذا ما ادعى أن القرض من دون فائدة، ومن القرائن التي اتخذتها محكمة التمييز واللجان الاستئنافية بوصفها أدلة على انتفاء الفوائد في الدين، صلة القرابة بين الدائن والمدين[2].

إذ قد يكون الدائن أخا للمدين أو عديلا له[3]، أو أن يكون الدائن ممن لا يتعاطى الإقراض بفائدة (الربا) لأسباب دينية أو إنسانية. وعلى أية حال فإن انتفاء الفائدة في الديون إنما يستخلص من الظروف المحيطة لكل حالة على حدة لأن لكل قضية ملابساتها الخاصة بها. وقد أيد هذا الاتجاه القرار الاستئنافي المرقم 558 في 1950/10/7 في القضية التي رفعت سنة 1952 إلى إحدى لجان التدقيق التي تتلخص وقائعها بما يأتي:(في أن شخصا إيراني الجنسية إشترى دارا وسجلها باسم والدة زوجته، ثم قامت والدة الزوجة برهن الدار له. وقد عدت السلطة الضريبية أن هذه المعاملة تضم في ثناياها شيئا من الفوائد، رغم أن الشخص كان يدعي خلاف ذلك أمام لجنة التدقيق، فقد أصدرت قرارها الاستثنائي موضحة أن هذا الرهن لا ينطوي على أية فائدة، إذ أن غرض الشخص الحقيقي من هذه المعاملة هو شراء الدار لنفسه والسكن فيه، ولكن بما أنه يتعذر عليه بوصفه إيراني الجنسية، لذا فقد عمد إلى تسجيله باسم والدة زوجته، ثم أوعز اليها برهن الملك توثيقا لحقوقه، أي ليحول دون ضياع حقوقه في الدار المذكورة، مما يستدل أن معاملة الرهن كانت صورية ولم يقصد منها الحصول على الفوائد)[4].

([1]) مشار اليه في: تقي الوسواسي، ج1، مصدر سابق، ص ص 61-62 .

([2]) القرار الاستئنافي المرقم 576 في 1953/5/14؛ والقرار الاستئنافي المرقم 304 في 1952/4/22 . مشار اليهما في: د. صالح عجينة، مرجع سابق، ص175 .

([3]) القرار الاستئنافي المرقم 561 في 1952/3/21 مشار اليه في: المصدر نفسه، ص176 .

([4]) مشار اليه في: المصدر نفسه والصفحة نفسها .

ومما تجدر الإشارة إليه فإن المشرع الضريبي العراقي قد أعفى (دخل الأشخاص الطبيعيين من الفوائد عن ودائعهم وحساباتهم في المصارف وصناديق التوفير العراقية ودخل المنظمات العربية والدولية العاملة في العراق عن ودائعها وحساباتها سواء كانت بالعملة العراقية أم الأجنبية)[1].

يتضح من خلال النص بأن الهدف من وراء هذا الإعفاء هو تشجيع الأفراد والمنظمات العربية والدولية العاملة في العراق على الإدخار ولتقليل الاكتناز وذلك لتوجيه هذه المدخرات نحو الاستثمار في فعاليات التنمية الاقتصادية بايداع وفوراتهم في المصارف وصناديق التوفير العراقية وهذا بدوره يؤدي إلى تنشيط الحركة التجارية والاقتصادية في القطر ولم يحدد المشرع العراقي مقدار الفوائد التي جاء بها الإعفاء بل جاء مطلقا دون قيد فيجري على إطلاقه. وعلى أية حال فبعد أن عرضنا موقف التشريع الضريبي العراقي من الفوائد لذا لابد من الاطلاع على موقف التشريعات الضريبية المقارنة وكما يأتي:

أولا- موقف التشريع الضريبي الأردني:

أخضع المشرع الضريبي الأردني الفوائد والعمولات وفروقات العملة لضريبة الدخل وذلك من خلال نصه على أنه يخضع لضريبة الدخل، الدخول التي تتأتى من (الفوائد والعمولات والخصميات وفروقات العملة)[2].

يتضح من النص أن المشرع الأردني قد أخضع جميع أنواع الفوائد لضريبة الدخل أي سلك المنهج ذاته الذي سار عليه المشرع الضريبي العراقي.

ثانيا- موقف التشريع الضريبي المصري:

(1) الفقرتان (15، 17) من المادة (7) من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ .

(2) البند (3) من الفقرة (أ) من المادة (3) من قانون ضريبة الدخل الأردني النافذ .

تدخل الفوائد ضمن إيرادات القيم المنقولة[1]، التـي تمثـل العنصر الرابـع مـن عنـاصر تكـوين وعـاء الضريبة الموحدة على الدخل في مصر أما في ظل القانون المرقم (91) لسنة 2005 فقد نـص في المـادة (6) منـه على المصادر التي تفرض عليها الضريبة وأخرج إيرادات رؤوس الأموال المنقولة من بـين هـذه المصـادر. أمـا في القانون السابق فقد أخضع الفوائد لضريبة الدخل وذلك من خلال نصـه في الفقـرات (1، 2، 5، 6) مـن المـادة (6) من قانون ضريبة الدخل المصري المرقم 187 لسنة 1993 على ما يأتي:

(1- العوائد[2] وغيرها مما تنتجه السندات وأذونات الخزانة وما يدفع من مكافأة التسديد ...

2- عوائد القروض ...

5- عوائد الديون أيا كان نوعها ...

6- وعوائد الودائع والتأمينات النقدية ...)

يتضح من خلال النص بأن المشرع المصري قد أخضع جميع أنواع الفوائد لضريبة الدخل سواء الفوائد التي تنتج عن السندات وأذونة الخزانـة أم فوائـد القـروض أم الفوائـد الناتجـة عـن الأسـهم وفوائـد الـديون والودائع والتأمينات أيضا. وكذلك أخضع الفوائد المتحققة عن أرباح الشركات[3].

ثالثا- موقف التشريع الضريبي السوري:

([1]) تعرف القيم المنقولة بانها الأصول المالية للثروة، سواء أتخذت شكل قرض لشخص معنوي (سـندات) أم كانـت نصـيبا في ملكيـة رأس المال (أسهم وحصصا)، وقد تكون هذه الثروة منقولة أو عقارية، مادية أو معنوية (كشخصية الشريك) وغالبـا مـاتكون هذه الأصول متمثلة بصكوك ورقية (أسهم وسندات) قابلة للتداول . راجع: عبد السلام محمد عبـد السـلام (نظـام الضريـبة الموحدة على الدخل)، مصدر سابق، ص326، هامش (2) .

([2]) استبدل المشرع المصري لفظ العوائد بدلا من لفظ الفوائد تماشيا مع طبيعة الإيراد وهو الربا في ثوبه الجديد وكلاهما ربا محرم لا يقره المشرع.

انظر: د. عبد الحميد الشواربي (موسوعة الضرائب)، مصدر سابق، ص65 .

([3]) المادة (111) من قانون ضريبة الدخل المصري المرقم 187 لسنة 1993 .

وفي سوريا حيث يطبق نظام الضريبة النوعية تسري ضريبة الدخل على جميع أنواع الفوائد[1] الناشئة عن الودائع والحسابات الجارية والدين والقرض كما أخضع حصص الفوائد[2] في الشركات ذات المسؤولية المحدودة أو الشركات المحاصة لضريبة الدخل السوري. ويلاحظ أن المشرع السوري نص على الفوائد والعوائد في فقرة قانونية واحدة بخلاف المشرع المصري الذي استبدلها.

من كل ما تقدم يتضح أن غالبية التشريعات الضريبية نصت على إخضاع الفوائد لضريبة الدخل باعتبار أن الفوائد تمثل نسبة ثابتة من رأس المال يدفعه الشخص الذي أصدر السند أو الأذن إلى صاحب هذا السند، أي بإضافته إلى أصل الدين ومن ثم تخضع جميع أنواع هذه الفوائد للضريبة.

المطلب الثاني
القطع (الخصم)

نصت الفقرة (2) من المادة (2) من قانون ضريبة الدخل العراقي المرقم 113 لسنة 1982 المعدل على إخضاع (القطع) لضريبة الدخل ولم تفصح الفقرة ماذا يقصد بالقطع إذ أنها وردت بشكل مطلق ولكن يمكن القول أن القطع (الخصم) هو عقد بمقتضاه يدفع المصرف قيمة الورقة التجارية قبل ميعاد الاستحقاق مقابل تظهيرها للبنك تظهيرا ناقلا للملكية وخصم أجر البنك من قيمتها الأسمية متضمنا فائدة المبلغ المدفوع عن المدة من تاريخ الخصم حتى تاريخ الاستحقاق[3]. أما الخصم في قانون التجارة العراقي فهو اتفاق يتعهد المصرف بمقتضاه بأن يدفع مقدما قيمة الورقة التجارية أو أي صك آخر قابل للتداول إلى المستفيد في الصك مقابل نقل ملكيته إلى المصرف مع التزام المستفيد برد القيمة إلى المصرف إذا لم يدفعها المدين الأصلي[4].

([1]) الفقرة (أ) من المادة (83) من قانون ضريبة الدخل السوري المرقم 24 لسنة 2003 .

([2]) البند (2) من الفقرة (أ) من المادة (83) من القانون نفسه.

([3]) جهاد سعيد خصاونة، مصدر سابق، ص172 .

([4]) الفقرة (1) من المادة (391) من قانون التجارة العراقي المرقم 30 لسنة 1984 المعدل .

يتضح من خلال التعريف أن الخصم هو عملية مصرفية مصدرها العقد. وفي عملية الخصم فائدة لكلا الطرفين مالك الورقة والمصرف فبالنسبة إلى مالك الورقة تتيح له الحصول على المال اللازم عاجلا قبل ميعاد استحقاقها، وبالنسبة إلى المصرف فأن الخصم عملية اقتصادية مربحة لأن المصرف لايدفع قيمة الورقة كاملة وإنما يقتطع جزءا من هذه القيمة فيستفيد من ذلك، كما أن الخصم يعتبر وسيلة بيد المصرف تتيح له توظيف أمواله في استثمارات قصيرة الأجل، فضلا عن ذلك فإن باستطاعة المصرف إعادة خصم الصك لدى مصرف آخر كالبنك المركزي مثلا[1].

(1) د. أكرم ياملكي ود.فائق الشماع (القانون التجاري)، مطبعة جامعة الموصل، وزارة التعليم العالي والبحث العلمي، 1980، ص409 .

وعموما فإن الفرق بين القيمة الأصلية للورقة التجارية والمبلغ الذي يدفعه المصرف إلى مالك الورقة يتألف من جزأين هما:

الجز ء الأول: يتمثل بالفائدة التي يأخذها المصرف عن المبلغ الذي يدفعه إلى مالك الورقة التجارية وتحتسب الفائدة عن المبلغ المذكور من تاريخ عملية الخصم إلى تاريخ استحقاق الورقة وبمعدل فائدة معين.

الجزء الثاني: يتمثل بالعمولة التي يحصل عليها المصرف مقابل الخدمة التي يقدمها إلى صاحب الورقة التجارية ومما تجدر الإشارة اليه أن عملية الخصم تؤدي إلى نقل ملكية الورقة التجارية من صاحبها الأصلي أو المستفيد إلى المصرف مع التزام صاحب الورقة التجارية برد القيمة إلى المصرف إذا لم يدفعها المدين الأصلي، وعليه فإن المبالغ التي يحصل عليها المصرف من عملية القطع أو الخصم تخضع لضريبة الدخل باعتبارها دخلا عن رأس مال منقول[1].

ويذهب البعض من الكتاب[2] إلى أنه ليس هناك مسوغ لذكر عبارة القطع (الخصم) ضمن الفقرة (2) من المادة الثانية لكونها من الأعمال المصرفية فضلا عن أن عملية الخصم تخضع لضريبة الدخل استنادا إلى الفقرة (1) من المادة الثانية نفسها باعتبارها عملا تجاريا لكون القطع يعد من الأعمال التجارية[3]. ونحن نؤيد هذا الرأي أيضا لتجنب التكرار الذي يضعف النص القانوني.

ويعد في حكم الخصم مكافأة السداد والأنصبة التي تجريها الشركة لكونها مشتقة منها بالرغم من أنها ليست ذات طابع دوري[4].

([1]) د. صالح يوسف عجينة، مصدر سابق، ص177؛ د. هشام العمري (الضرائب على الدخل)، مصدر سابق، ص12 .

([2]) صادق الحسيني (ضريبة الدخل)، مصدر سابق، ص106 .

([3]) تنص المادة الخامسة من قانون التجارة العراقي النافذ المرقم (30) لسنة 1984 المعدل على ما يأتي (تعتبر الأعمال التالية أعمالا تجارية إذا كانت بقصد الربح ... ثالث عشر - عمليات المصارف).

([4]) مكافأة السداد: هي عبارة عن الفرق بين سعر إصدار السند وقيمته عند السداد، أما الأنصبة: فهي تلك المبالغ المستحصلة في لجوء الشركات إلى الاقتراض من الجمهور بفائدة قليلة، ولأجل ترغيبهم في الاكتتاب في سنداتها بإجراء قرعة تمنح أصحاب السندات الفائزة فيها أنصبة وجوائز فضلا عن الفوائد المتفق عليها . انظر:د. صالح عجينة، مصدر سابق، ص ص177-179 .

أما عن موقف التشريعات الضريبية من الخصم فهي كما يأتي:

أولا- موقف التشريع الضريبي الأردني:

لقد أخضع المشرع الضريبي الأردني الخصم أو كما يسميها الخصميات لضريبة الدخل فنص عليها صراحة في المادة 3/ أ/3 من قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (57) لسنة 1985 المعدل على أنه يخضع لضريبة الدخل (الفوائد والعمولات والخصميات ...) ويدخل الخصم ضمن الأعمال التجارية والصناعية في حساب الأرباح والخسائر وتكون جزءا من الأرباح الصافية وتشمل (الخصميات) كل أنواع الخصميات مهما كان شكلها.

ثانيا- موقف التشريع الضريبي المصري :

لدى إطلاعنا على قانون ضريبة الدخل المصري المرقم 187 لسنة 1993 (الضريبة الموحدة) لم ينص صراحة على الخصم أو القطع ولكن نص عليه بشكل عرضي في الفقرة (1) من المادة(6) اذ نص على إخضاع (العوائد وغيرها مما تنتجه السندات وأذونات الخزانة ...) ويستفاد من ذلك أن المشرع المصري أخضع للضريبة كل ماتنتجه السندات وأذونة الخزانة من إيرادات (الفوائد، مكافأة التسديد، الأنصبة)، وكذلك فعل من خلال نص المادة (111) مكرر. اما في ظل القانون المرقم (91) لسنة 2005 فقد نص في المادة (31) على إعفاء العوائد من ضريبة الدخل.

ثالثا- موقف التشريع الضريبي السوري:

لو تفحصنا قانون ضريبة الدخل السوري المرقم (24) لسنة 2003 لوجدنا أنه لم ينص صراحة على الخصم إلا أنه يمكن الاستفادة من الفقرة (أ) من المادة (83) من القانون أنه أخضع للضريبة (... جوائز السحب وجوائز التسديد...) ويدخل من ضمنها مكافآت التسديد والأنصبة كما يمكن الاستفادة من نص الفقرة (أ/2) من المادة (2) التي تنص على إخضاع (المؤسسات المالية بما فيها المصارف وأعمال الصرافة وشركات التأمين ومؤسسات التوفير) ويدخل ضمن الاعمال المصرفية الخصم أيضا.

من كل ما تقدم يتضح أن موقف كل من التشريعين العراقي والأردني فيما يتعلق بإخضاع الخصم لضريبة الدخل متشابه إلى حدما وذلك من خلال النص صراحة عليها ضمن الدخل المتأتي من رأس المال بخلاف التشريعين المصري والسوري اللذين لم ينصا على إخضاع الخصم لضريبة الدخل صراحة ولكن يمكن الاستفادة من نصوص القانون التي نصت على إخضاع جميع الاعمال المصرفية لضريبة الدخل في الباب الخاص بالأعمال التجارية والصناعية. وأن هذا الاختلاف يرجع إلى طبيعة النظام المعتمد من قبل كل دولة فيلاحظ أن التشريعين العراقي والأردني يأخذان بنظام قريب من الضريبة العامة على الدخل، أما المشرع السوري فيأخذ بنظام الضريبة النوعية على الدخل، والمشرع المصري يأخذ بنظام الضريبة الموحدة على الدخل.

المبحث الثاني
إيرادات رأس المال الثابت (غير المنقول)

تتمثل هذه الإيرادات ببدلات إيجار الأراضي الزراعية، التي أخضعها المشرع الضريبي العراقي لضريبة الدخل وذلك من خلال نصه في الفقرة (3) من المادة (2) من قانون ضريبة الدخل العراقي المرقم 113 لسنة 1982 المعدل على أنه تفرض الضريبة على (بدلات إيجار الأراضي الزراعية) يتضح من خلال النص أن المشرع العراقي قد أخضع بدلات إيجار الأراضي الزراعية وليس الدخل الزراعي لذا لابد أن نفرق بينهما، إذ قد يملك بعض الأشخاص أراضي زراعية إلا أنهم لا يقومون بزراعتها بأنفسهم لظروف معينة كسكنهم في المدن[1] بشكل دائم، والذين يطلق عليهم عادة إصطلاح (الملاك الغائبين)[2]، مما يضطرهم إلى إيجارها إلى أشخاص آخرين يتولون أمر زراعتها واستغلالها لحسابهم لمدة معينة من الزمن (غالبا ما تكون سنة) مقابل أجر معين. وهذا المقابل يمثل بدوره بدل إيجار الأراضي الزراعية هو الذي قصده المشرع في قانون ضريبة الدخل[3]، أما في حالة قيام الشخص بزراعة أرضه بنفسه ولمصلحته فإن ما يجنيه من أرباح نظير استغلال أرضه الزراعية يعد دخلا زراعيا[4] يعود اليه ولا يخضع لضريبة الدخل[5].

---

(1) يلاحظ أن هنك أسبابا كثيرة دعت هؤلاء إلى الهجرة من الريف إلى المدينة لاسيما في عقد الثمانينات من القرن الماضي وذلك لقلة الخدمات في الريف والتوجه نحو التعيين في الوظيفة العامة، فضلا عن توافر الخدمات بشكل أكثر داخل المدن .

(2) د. صالح عجينة، مصدر سابق، ص180 .

(3) د. حكمت الحارس، (الهيكل الضريبي في العراق)، بغداد، 1980، ص32 .

(4) أخضع الدخل الزراعي في العراق لأول مرة عام 1936، وبعده أخضع لضريبة الاستهلاك، ومن ثم أخضع لضريبة الأرض الزراعية بالقانون المرقم (60) لسنة 1961 . انظر:د.عبد العال الصكبان (علم المالية العامة)، مصدر سابق، ص358؛ د. مدحت عباس أمين (الضريبة على الدخل الزراعي)، مجلة الاقتصادي، جمعية الاقتصاديين العراقيين، العددان (3،4)، السنة (25) كانون الأول، 1984، ص ص77-84 .

(5) ألغيت ضريبة الأرض الزراعية بموجب قرار مجلس قيادة الثورة المرقم 21 في 1980/1/5 .

مما تقدم يتضح أن المشرع الضريبي العراقي لم يكتف بإلغاء ضريبة الأرض الزراعية وإنما جاء مؤكدا على إعفاء الدخل الزراعي وذلك من خلال نصه بالفقرة (1) من المادة السابعة من قانون ضريبة الدخل العراقي المرقم 113 لسنة 1982 المعدل الذي نص على إعفاء (الدخل الزراعي الناجم للزراع ومربي الحيوانات من المنتوجات النباتية والحيوانية بما في ذلك تربية الحيوانات) يتضح من النص أن الإعفاء يتضمن شقين الأول الدخل الزراعي أما الشق الثاني فيتمثل بدخل مربي الحيوانات ففي الدخل الزراعي فإن سبب الإعفاء قبل إلغاء ضريبة الأرض الزراعية هو لتجنب المكلفين من الازدواج الضريبي الذي قد يحصل للمكلف، أما بعد إلغاء ضريبة الأرض الزراعية فإن سبب الإعفاء هو عامل اقتصادي ألا وهو التشجيع على الانتاج الزراعي، كما أعفى المشرع العراقي الدخل الناجم لمربي الحيوانات عن منتوجاتهم الحيوانية من ضريبة الدخل، ولكن إذا استخدم مربو هذه الحيوانات أساليب صناعية متطورة في انتاجها عندها سيخضع هذا الدخل للضريبة. كما أعفى القانون الأرباح الناجمة للأفراد عن إيراد حقول الدواجن والمفاقس سواء أكانوا بصفة الملاك أم المديرين لها وبصرف النظر إذا كان هذا الربح راتبا شهريا أو حصة من الأرباح[1]. وقد جاء هذا الإعفاء تشجيعا لقطاع الثروة الحيوانية باعتباره من أبرز أوجه النشاط الاقتصادي اللازمة لتحقيق أهداف الدولة التنموية[2]. ألا أنه بعد صدور قرار وزارة المالية المرقم (1) لسنة 1997[3]، أخضعت الأرباح المتحققة لمربي

([1]) د. هشام العمري (الضرائب على الدخل)، مصدر سابق، ص63 .

([2]) حسن عداي الدجيلي، مصدر سابق، ص ص114-115 .

([3]) الفقرة (1) من قرار وزارة المالية المرقم (1) لسنة 1997، التي أخضعت فيها الأرباح التي يحصل عليها مربو الحيوانات عن منتوجاتهم الحيوانية للضريبة، كذلك أخضعت الأرباح التي يحصل عليها المكلف عن حقول الدواجن والمفاقس للضريبة أيضا سواء أكان المكلف مالكا أو مديرا لها. قرار الم.رقم (1) لسنة 1997 الصادر عن وزارة المالية والمنشور في الوقائع العراقية بالعدد (3663) في 1997/3/31 .

الحيوانات للضريبة وأن الغرض من ذلك هو لتحقيق أهداف مالية بحتة وهو تغذية الموازنة العامة للدولة.

مما تقدم يتضح بأن المشرع الضريبي العراقي أعفى الدخل الزراعي وفي الوقت ذاته الغى ضريبة الأرض الزراعية والسبب الذي دعا إلى ذلك هو لتشجيع المزارعين على الزراعة وزيادة الإنتاج الزراعي[1]، وخلال مدة الإلغاء أي منذ عام 1980 والى حد الآن ماهي الفائدة التي تحققت للدولة من وراء هذا الإلغاء والإعفاء، أي هل تحققت الفائدة المرجوة من ذلك أم لا ؟ للإجابة عن ذلك لدينا جملة من المقترحات لتنشيط القطاع الزراعي في البلد منها:

1- العمل على الهجرة المعاكسة من المدينة إلى الريف وذلك من خلال توفير جميع الخدمات اللازمة (كتبليط الطرق، إيصال المياه الصالحة للشرب، إيصال الطاقة الكهربائية، عمل مجمعات سكنية تتوافر فيها خدمات التعليم والصحة).
2- يمكن القول أن الإعفاءات لوحدها لا تؤثر في الإنتاج الزراعي لذا نحن نرى أن يعاد النظر بإصدار تشريع خاص لضريبة الأرض الزراعية ودراسة العوامل الأكثر فعالية في زيادة الإنتاج فضلا عن الإعفاءات الضريبية.

ومما تجدر الإشارة اليه أن المشرع الضريبي العراقي قد أخضع بدلات إيجار الأراضي الزراعية لضريبة الدخل من دون بدلات إيجار العقارات المبنية[2]. أي أن المشرع العراقي اتبع نظاما خاصا هو لا يأخذ بنظام الضريبة النوعية ولا يأخذ بنظام الضريبة الموحدة على الدخل وإنما يأخذ بنظام قريب من نظام الضريبة العامة على

([1]) مما يجب التنويه به أن هناك أسبابا أخرى تؤثر في الانتاج الزراعي منها (خصوبة التربة، غزارة الأمطار بالنسبة إلى الارض التي تسقى ديما، الأسمدة الكيميائية، الاكتفاء الذاتي للفلاح، الارتفاع المستمر بالأسعار الزراعية)، فضلا عن الإعفاءات .

([2]) تخضع بدلات إيجار العقار إلى قانون ضريبة العقار المرقم 162 لسنة 1959 الملغي الذي حل محله القانون المرقم 66 لسنة 2001 والمطبق حاليا .

الدخل إلا أنه استخرج منها الضريبة على الدخل العقاري. لذا نحن نرى أن المشرع الضريبي العراقي لابد أن يأخذ بأحد الأنظمة المتطورة. لاسيما نظام الضريبة الموحدة على الدخل الذي يقسم الدخل إلى دخل الأشخاص الطبيعية ودخل الأشخاص المعنوية وأن كثيرا من الدول لجأت اليه كفرنسا ومصر مثلا[1].

بعد أن حددنا موقف المشرع العراقي من إيرادات الاستغلال الزراعي لابد من معرفة موقف التشريعات الضريبية المقارنة منها وكما يأتي:

أولا- موقف التشريع الضريبي الأردني:

لو رجعنا إلى قانون ضريبة الدخل الأردني لوجدنا أنه لم ينص على إخضاع إيرادات الاستغلال الزراعي بكل أشكاله لضريبة الدخل، وأنه أعفى (الدخل الذي يتأتى من الأرض المستثمرة في الزراعة أو بالبستنة أو التحريج أو عن من تربية الماشية أو الدواجن أو الأسماك أو النحل بما في ذلك الدخل الناجم عن تحويل منتجاتها إلى سلع أخرى بطريق العمل اليدوي البسيط)[2].

يتضح بان المشرع الأردني قد أعفى العمليات المتصلة أو اللازمة بالاستغلال الزراعي فضلا عن الدخل الزراعي بأنواعه من ضريبة الدخل.

ثانيا- موقف التشريع الضريبي المصري:

ضريبة الأرض الزراعية في مصر ينظمها القانون المرقم 113 لسنة 1939 وما يلحق به من قوانين وقرارات مكملة أو معدلة، وعليه فقد أحال قانون ضريبة الدخل المصري المرقم 187 لسنة 1993 كل ما يتعلق بتحديد الأراضي الزراعية والإيرادات الناتجة عنها إلى القانون المشار اليه[3]. وقد حدد المشرع الضريبي المصري صور الاستغلال الزراعي التي تسري عليها الضريبة منها الأرباح الناتجة عن الاستغلال الزراعي للمحاصيل البستانية من حدائق الفاكهة المنتجة إذا تجاوزت

---

(1) لمزيد من التفصيل راجع ماسبق ص ص20-27 .

(2) البند (9) الفقرة (أ) من المادة (7) من قانون ضريبة الدخل الأردني المرقم 57 لسنة 1985 المعدل.

(3) د. محمد عبد السلام عمر (التشريع الضريبي)، مصدر سابق، ص78 وما بعدها.

المساحة المزروعة منها ثلاثة أفدنة أو من نباتات الزينة والنباتات الطبيعية والعطرية إذا تجاوزت المساحة المزروعة منها فدانا واحدا وكذلك مشاتل المحاصيل البستانية أيا كانت المساحة المزروعة ما لم يكن إنشاء المشاتل للمنفعة الخاصة لأصحابها[1]. يعني ذلك أن استغلال الأراضي الزراعية هو في صور (حدائق فاكهة، أو نباتات طبية أو عطرية أو مشاتل لمحاصيل بستانية). كما وأخضع للضريبة أرباح منشآت استصلاح أو استزراع الأراضي ومشروعات استغلال حظائر تربية الدواجن أو تفريخها آليا لضريبة الدخل[2]. يعني ذلك خضوع أرباح الشركات التي تحقق أرباحا من هذه العمليات لضريبة الدخل.

ثالثا- موقف التشريع الضريبي السوري:

لدى الرجوع إلى قانون ضريبة الدخل السوري المرقم (24) لسنة 2003 لم نلاحظ نصا يتضمن خضوع الإيرادات الناتجة عن استغلال الأراضي الزراعية لضريبة الدخل، ويرجع ذلك إلى اهتمام القطر السوري بالقطاع الزراعي ولا توجد هناك أية ضريبة على الاستغلال الزراعي ماعدا الضريبة المفروضة على الإنتاج الزراعي في حالة تحويل أو تصدير الحاصلات الزراعية التي ينظمها القانون المرقم 384 بتاريخ 1957/4/28[3]. كما أعفى المشرع السوري دخل (المستثمرين الزراعيون الذين يجمعون ويبيعون المحاصيل والأثمار الناتجة عن أرض يملكونها أو يستثمرونها ويتناول هذا الإعفاء أيضا الحيوانات التي يرعونها أو يربونها أو يعلفونها في تلك الأراضي. وكذلك دخل الجمعيات التعاونية الزراعية التي ينحصر عملها باستلام حاصلات مشتركيها وتحويلها وبيعها)[4].

([1]) المادة (82) من قانون ضريبة الدخل المصري السابق والمادة (28) من القانون المرقم (91) لسنة 2005

([2]) المادة (21) من القانون المرقم 187 لسنة 1993 .

([3]) د. عصام بشور ود. نور اللـه نور اللـه ود. يونس البطريق (التشريع الضريبي)، مديرية الكتب والمطبوعات الجامعية، كلية الحقوق، جامعة حلب، 1995، ص326 وما بعدها .

([4]) البندان (2، 3) من الفقرة (أ) من المادة (4) من قانون ضريبة الدخل السوري النافذ .

من خلال استعراضنا لموقف التشريعات الضريبية المقارنة تبين لنا اختلاف نظرتها في إخضاع بدلات إيجار الأراضي الزراعية من عدمه إذ يلاحظ أن غالبية التشريعات الضريبية قد أولت اهتماما خاصا بالقطاع الزراعي فمنها من ألغى ضريبة الأرض الزراعية كالتشريع العراقي ومنها من أعفى إيرادات الأرض الزراعية من الضريبة كالتشريع الأردني ومنها من نظمها بقانون خاص فضلا عن الإعفاءات المتنوعة كالتشريع المصري والسوري، أما بالنسبة إلى التشريعات الأجنبية كالتشريع الفرنسي والإنكليزي فإن ضريبة الدخل تسري على الأرباح الزراعية التي يتم تقديرها حسب خصوبة الأرض ونوع المحاصيل ويمكن تحديدها حقيقيا إذا كانت هناك دفاتر منتظمة[1].

([1]) عبد السلام محمد عبد السلام (نظام الضريبة الموحدة على الدخل) مصدر سابق، ص ص305-306.

الفصل الثالث

الدخل المتأتي من العمل ورأس المال

تعتبر هذه الدخول من الأنواع الناتجة عن تفاعل العمل مع رأس المال، فأما أن يغلب فيها العمل، أو رأس المال، وتشمل هذه الدخول حسب ما جاء بها قانون ضريبة الدخل العراقي المرقم 113 لسنة 1982 المعدل أرباح الأعمال التجارية أو التي لها صبغة تجارية، والصنائع، واحتراف المتاجرة بالأسهم والسندات، والعمولة، وتأجير المنقولات، وأرباح الأعمال التجارية غير المشروعة والتي يمكن دراستها في الشكل الآتي:

المبحث الأول: أرباح الأعمال التجارية أو التي لها صبغة تجارية

المبحث الثاني: الصنائع

المبحث الثالث: المتاجرة بالأسهم والسندات

المبحث الرابع: العمولة

المبحث الخامس: إيراد تأجير المنقولات

المبحث السادس: أرباح الأعمال غير المشروعة

المبحث الأول
أرباح الأعمال التجارية أو التي لها صبغة تجارية

قضت الفقرة الأولى من المادة الثانية من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ على خضوع (أرباح الأعمال التجارية أو التي لها صيغة تجارية ...) لضريبة الدخل. يتضح من خلال النص أن المشرع الضريبي العراقي قد أخضع أرباح الأعمال التجارية وكذلك التي لها صبغة تجارية، مما يتطلب الأمر بحث كل منهما على حدة وحسب المطلبين الآتيين:

المطلب الاول
الأرباح التجارية

لجأت معظم التشريعات الضريبية إلى فرض الضريبة على الأرباح التجارية، ولم تتوقف هذه التشريعات عند هذا الحد، بل أخضعت أرباحا لم تنص عليها القوانين التجارية في تلك التشريعات لضريبة الدخل[1].

والمشرع الضريبي العراقي سار على غرار التشريعات الضريبية وخصوصا التشريع الضريبي الانكليزي الذي يعتبر الأساس التاريخي له، وعليه فإن التشريع

([1]) كالتشريع الفرنسي:- الذي أخضع لضريبة الدخل أرباحا لا تعد تجارية طبقا للقانون التجاري، واتجه المشرع الفرنسي إلى تعداد الإيرادات التي تسري عليها ضريبة الدخل الفرنسية دون أن يضع مفهوما محددا للدخل .

انظر:د.عبد المنعم فوزي وآخرون (النظم الضريبية)، مصدر سابق، ص239 وما بعدها؛ Jean yws Merder, Bernod plag net, “Les impôts en France,“ edition 2003-2004 PP 63-71 أما التشريع الانكليزي:- فلا يشترط توافر ركن الاحتراف لإخضاع أرباح الأعمال التجارية وكذلك الصناعية لضريبة الدخل، أي أن قانون ضريبة الدخل الانكليزي يفرض الضريبة على أي ربح ناتج عن أي عمل ذي طابع تجاري ولو لم يتوافر فيه شرط الاحتراف، بحيث يكفي لسريان ضريبة الدخل تحقق ربح ولو من صفقة تجارية واحدة . انظر: د. عادل الحياري (الضريبة على الدخل العام)، مصدر سابق، ص222.

الضريبي العراقي قد أخضع الأرباح التجارية لضريبة الدخل ومـن اسـتقرائنا لقـانون ضريبـة الـدخل العراقي يلاحظ أنه لم يحدد الأعـمال التجاريـة ولم يعـط تعريفـا محـددا لهـا[1]. لـذا وجـب علينـا أن نسـتعين ونسترشد بالقانون التجاري لتحديد مفهوم الاعمال التجارية[2] ولدى الرجوع إلى قانون التجارة العراقي المـرقم (30) لسنة 1984 فهو الآخر لم يضـع تعريفـا محـددا للأعـمال التجاريـة أسـوة بغالبيـة التشرـيعات الضرـيبية المعاصرة، لذلك فقد اختلفت الآراء حول تفسير العمليات التجارية، فيرى البعض أنه لأجـل تحديـد العمليـات التجارية يمكن الاسترشاد بنصوص القانون التجاري، إلا أنه في حالة سريان الضريبة على أرباح العمليات التي لا تعتبر تجارية طبقا للقانون التجاري فيجيب عن ذلك أنه يمكـن القيـاس أو التشـبيه عـلى إحـدى المهـن التـي يعتبرها هذا القانون مهنا تجارية[3]. وهذا ما أخذ به المشرع الضريبي العراقي عندما نص في الفقـرة (1) مـن المادة (2) من قانون ضريبة الدخل العراقي المرقم 113 لسنة 1982

([1]) هناك من التشريعات الضريبة كالتشريع الانكليزي حاول أن يعرف مصطلح التجارة بشكل عام في الفقرة (1) من المـادة (832) والتي تنص على أن (التجارة تشتمل على كل الأعمال التجارية والصناعية وكل مايتعلق بالمؤسسات والمشاريع ذات الطبيعة التجارية) أي أن التجارة تشمل كل مهنة أو حرفة تجارية أو نشاط تجاري كالبستنة، الزراعة، التسويق، منتوجات الحـدائق، العقارات الزراعية، المناجم، المقالع، صيد الأسماك، استخراج الغاز، الحديد الصلب.

انظر: James Kirkbride and Abimbola, op. Cit , p114 .

([2]) لتحديد الصفة التجارية هناك نظريتان هما:-

النظرية الذاتية: أو النظام الشخصي، وبمقتضى هذه النظرية أن قانون التجارة هو قانون الأشخاص الذين يحترفون النشاط التجـاري (التاجر) أي أن القانون التجاري يكون موضوعه التاجر وحرفته

- النظرية الثانية: النظرية الموضوعية:- وتسمى أيضـا بالنظريـة الماديـة أو العينيـة وتسـتند في تحديـدها لنطـاق تطبيـق القـانون التجاري إلى طبيعة العمل بصرف النظر عما يباشر ذلك العمل، فالقـانون التجـاري طبقـا لهـذه النظريـة هـو قـانون العمـل التجاري، وعليه فإن المشرع العراقي قد اعتمد إلى حد كبير على هذه النظرية إلا أنه لم يهمل تماما حرفة التجارة والأشـخاص الذين يمارسونها. انظر: د.باسم محمد صالح (القانون التجاري)، القسم الأول، منشورات دار الحكمة، مطبعة جامعة بغـداد، 1987، ص ص25-27.

([3]) د. عبد الحكيم الرفاعي (الضرائب المباشرة)، 1942، ص314، مشـار اليـه في:د.أحمـد ثابـت عويضـة (ضريبـة الأربـاح التجاريـة والصناعية في القانون المصري)، مصدر سابق، ص21 .

المعدل على إخضاع (أرباح الأعمال التجارية أو التي لها صبغة تجارية ...) لضريبة الدخل فعبارة لها صبغة تجارية هي عبارة يمكن استخدامها للقياس على الأعمال التجارية التي حددها المشرع العراقي على سبيل الحصر. ويرى آخرون[1] أن الأخذ بنظرية القياس أو المشابهة على إطلاقها تؤدي إلى التحكم، وأنه يستحسن الأخذ في تفسير العمليات التجارية بمعيارين: الأول قانوني يتلخص في وجوب الرجوع إلى نصوص القانون التجاري في تحديد المهن التجارية وقد أخذ بهذا المعيار معظم التشريعات الضريبية وبضمنها التشريع العراقي أما المعيار الثاني - فهو معيار اقتصادي فني عند إرادة تحديد المهن الصناعية واعتبارها المهن التي تتناول المادة بتحويل ما وذلك بشرط أن يرجع تحقيق الربح المراد إخضاعه للضريبة إلى تعاون العمل ورأس المال. وهناك من أخذ بنظرية (عنصر المشروع)[2] التي نادى بها الاستاذ (Eskra) والتي تتلخص بأن العمل الواحد إذا قام به شخص ضمن نطاق المشروع الذي اتخذه حرفة له يكون تجاريا، ولاشك في أن المنادين بهذه النظرية اعتمدوا على التشريع الألماني أساسا لنظريتهم التي تعرضت للمشاريع التجارية دون الأعمال التجارية. ومن التشريعات التي أخذت بعنصر المشروع التشريع الفرنسي وما يؤيد ذلك قرار محكمة النقض الفرنسية الصادر بتاريخ 1944/12/11 الذي جاء فيه:(يعتبر تاجرا الشخص الذي يتعاطى بصورة اعتيادية وبشكل مهني أعمالا ترمي إلى تغيير أشكال المنتوجات بالوسائل الآلية)[3]. مما تقدم من آراء حول تحديد مفهوم الأعمال التجارية والصناعية يتضح بأن الفقه المالي قد أختلف حول ذلك الأمر الذي أدى إلى أن الاجتهادات قد استقرت تقريبا على العمليات التجارية التي تعتبر من وجهة

([1]) د. حسين خلاف (ضريبة الأرباح التجارية والصناعية)، مصدر سابق، ص16؛ د. محمد حلمي (تشريع الضرائب)، 1955، ص252، مشار اليهما في د. أحمد ثابت عويضة، المصدر نفسه، ص22 .

([2]) مشار اليه في: محمد نذير سنان (الوسيط في شرح قانون ضريبة الدخل للمرسوم التشريعي رقم 85 لسنة 1949 وآخر تعديلاته حتى 2000/12/19)، ط1، دمشق، 2001، ص ص58-59 .

([3]) مشار اليه في: المصدر نفسه، ص59 .

النظر الضريبية تجارية أو صناعية ومن ثم تخضع لضريبة الدخل إذا ما توافرت فيها أحد الشروط الآتية[1]:

-1 إذا كانت فعالية المهنة أو الحرفة تقوم على الأعمال التي نص عليها قانون التجارة على أنها تعد بحكم ماهيتها الذاتية أعمالا تجارية.
-2 إذا كانت المهنة أو الحرفة تقوم على إبداع سلع مادية وتحويل المواد الأولية بوسائل ميكانيكية لبيعها سلعا مصنوعة أو مواد معدة للاستعمال، أو وضع هذه السلع والمواد في التداول مع توفر فكرة الكسب والمضاربة.
-3 إذا كان تنفيذ أعمال المهنة او الحرفة يحتاج إلى تضافر عنصري العمل ورأس المال لتحقق الربح.
-4 إذا كان الشخص الطبيعي يستفيد من فائض القيمة الناشئ عن استخدامه أشخاصا آخرين، إذ يعتبر بهذه الحالة صاحب عمل ويخضع عن أعماله للضريبة على الأرباح. لذلك يستبعد فنيا من بين المهن والحرف التجارية المهن والحرف التي تقوم على تحويل المواد بعمل يدوي بسيط لتدخل ضمن المهن والحرف غير التجارية.

من كل ما تقدم من آراء نحن نرى ضرورة الأخذ بمعيار الرجوع والاستعانة بنصوص القانون التجاري فيما يتعلق بتحديد الأعمال التجارية والأخذ بمعيار القياس والتشبيه فيما يخص الأعمال التي لها صبغة تجارية هذا من ناحية، ومن ناحية أخرى يجب أن يكون الباعث من وراء العملية التجارية هو تحقيق الربح. أما في حالة عدم تحقق الربح فليس هناك عملية تجارية أو صفقة تجارية ومن ثم فليس هناك ضريبة كون الضريبة لا تفرض على الأعمال التجارية ذاتها وإنما تفرض على الأرباح المتحققة من هذه الأعمال.

وبالرجوع إلى قانون التجارة العراقي نجد أنه قام بتعداد الأعمال التجارية على سبيل الحصر وليس التمثيل إذ نص على أنه (تعتبر الأعمال التالية أعمالا تجارية إذا

([1]) انظر: رفيق الاختيار (المحاسبة الضريبية)، ط1، المطبعة الجديدة، دمشق، 1964-1965،ص13.

كانت بقصد الربح، ويفترض هذا القصد مالم يثبت العكس ...)[1]، ثم قام بتعداد الأعمال التجارية بالرغم من إثارته لمشكلة فقهية إذ يرى البعض منهم أن التعداد قد ورد على سبيل الحصر ومن ثم لا يجوز القياس ومنهم[2] من يرى أن ماورد على سبيل التمثيل لا الحصر ـ ومن ثم أجاز القياس لمواجهة الضرورات العملية، فهي مجموعة مختارة من الأعمال التجارية وليست جميعها ولاسيما أن التجارة في تطور مستمر ومن الصعوبة على المشرع أن يتنبأ سلفا عما يستجد من أعمال تجارية مستقبلا، وهذا ما حرصت عليه جميع التشريعات التجارية أي أخذها على سبيل التمثيل لا الحصر ـ تجنبا من الوقوع في المحذور الذي تحرص التشريعات التجارية على تجنبه، لأنه لا يمكن حصر الأعمال التجارية كونها ذات طبيعة متطورة ومستجدة[3].

ومن الاعمال التجارية التي جاء بها قانون التجارة العراقي المرقم (30) لسنة 1982 هي كما يأتي[4]:

1. شراء واستئجار الأموال المنقولة أو العقار لأجل بيعها أو إيجارها.
2. توريد البضائع والخدمات.
3. استيراد البضائع أو تصديرها وأعمال مكاتب الاستيراد والتصدير.
4. الصناعة وعمليات استخراج المواد الأولية.
5. النشر والطباعة والتصوير والإعلان.

([1]) المادة (5) من قانون التجارة العراقي المرقم (30) لسنة 1984، المنشور في الوقائع العراقية بالعدد (2987) في 1984/4/2 ومما يجب التنويه به أن المشرع قد سلك مسلكا مخالفا لمسلك وفلسفة قانون التجارة السابق المرقم 149 لسنة 1970 الذي حدد الاعمال التجارية على سبيل التمثيل لا القياس كما فعل القانون الجديد .

([2]) د. علي الزيني (أصول القانون التجاري)، بت، ص50؛ د. سميحة القليوبي (الموجز في القانون التجاري)، القاهرة، 1976، ص43 مشار اليهما في د. عدنان أحمد ولي العزاوي (مفهوم العمل التجاري وآثاره القانونية في ظل قانون التجارة العراقي)، بغداد، 1987، ص10 .

([3]) المصدر نفسه، ص23 وما بعدها 0

([4]) المادتان (5، 6) من قانون التجارة العراقي النافذ .

6. معاملات البناء والترميم والهدم والصيانة.
7. خدمات مكاتب السياحة والفنادق والمطاعم ودور السينما والملاعب ودور العرض المختلفة.
8. البيع في محلات المزاد العلني.
9. نقل الأشياء والأشخاص.
10. شحن البضائع أو تفريغها أو إخراجها.
11. التعهد بتوفير متطلبات الحفلات وغيرها من المناسبات الاجتماعية.
12. استيداع البضائع في المستودعات العامة.
13. عمليات المصارف.
14. التأمين.
15. التعامل في أسهم الشركات وسنداتها.
16. الوكالة التجارية، الوكالة بالعمولة، والوكالة بالنقل، والدلالة، وأعمال الوساطة التجارية الأخرى.
17. إنشاء الأوراق التجارية والعمليات المتعلقة بها بصرف النظر عن صفة القائم بها ونيته.

المطلب الثاني
الأعمال التي لها صبغة تجارية

ذكرنا سابقا أن الفقرة (1) من المادة (2) من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ قد نصت على اخضاع (أرباح الاعمال التجارية أو التي لها صبغة تجارية ...) لضريبة الدخل يتضح بان المشرع الضريبي لم يتوقف عند اخضاع الأرباح التجارية بل شمل الأعمال الأخرى التي تلتقي معها في الصفات والغايات واعتبرها أعمالا تجارية خاضعة لضريبة الدخل وأن الغرض من وراء ذلك هو لتوسيع نطاق الضريبة إلى أقصى ما يمكن وهذا هو الهدف التقليدي للضريبة، أي أن السلطة المالية تسعى

دائما إلى الحصول على أكبر ما يمكن من الوفرة للخزينة العامة، فضلا عن عدم إفساح المجال للإفلات من الضريبة.

وخلاصة القول أنه ليس كل ما يعتبر عملا تجاريا من وجهة نظر القانون التجاري يخضع لضريبة الدخل فقط واستبعاد الأعمال الأخرى بل يجب إخضاع أرباح الأعمال الأخرى للضريبة حتى وأن لم يعتبرها القانون التجاري أعمالا تجارية، باعتبارها أعمالا ذات صبغة تجارية، وذلك لكون قانون ضريبة الدخل له ذاتيته الخاصة واستقلاله ومن ثم فإن فلسفته قد لا تلتقي مع فلسفة القانون التجاري فقانون ضريبة الدخل قانون مالي هدفه الرئيس الحصول على أكبر وفرة من المال[1]. أي أن قانون ضريبة الدخل ينظر إلى الأرباح المتحققة من الأعمال التجارية نظرة أوسع من القانون التجاري ذاته وعليه فإن الأعمال التجارية يشترط فيها توافر قصد المضاربة أي توفر نية البيع عند الشراء وللحصول على الربح، لذلك فإن خضوع أرباح الأعمال التجارية للضريبة يتطلب في الشخص الذي يمارسها أن تتوافر لديه نية الحصول على الربح وقت الشراء، وعليه فقيام أحد الأشخاص بشراء كمية من السلع ولو لمرة واحدة بقصد بيعها، يعد عملا تجاريا ومن ثم يخضع الربح المتحقق عن هذه العملية لضريبة الدخل، ولكن لو اشترى أحد الأشخاص بعض المواد الإنشائية ليس بقصد بيعها وتحقيق أرباح له وإنما لغرض استعمالها في تشييد دار له، ثم اضطر لسبب ما إلى بيعها فيما بعد وتحقق جراء هذه العملية ربح له، فإن هذا الربح لا يخضع لضريبة الدخل طبقا للمعيار المشار اليه آنفا لأن كل القرائن والدلائل تشير إلى أن هذه العملية ليست تجارية إذ أن نية الشخص لم تنصرف إلى بيعها وتحقيق الربح وإنما انصرفت نيته لغرض استخدامها لأغراضه الشخصية. لذا فقد ذهب فريق من الفقهاء إلى أن عدم توافر المضاربة بنية الكسب وقت الشراء يجعل من العسير القول بأن هذا العمل من الأعمال التجارية[2]. بعد إطلاعنا على موقف التشريع الضريبي العراقي من

([1]) لمزيد من التفصيل راجع: د. صالح يوسف عجينة، مصدر سابق، ص113 وما بعدها .

([2]) صادق الحسني (ضريبة الدخل)، مصدر سابق، ص112 .

الأعمال التجارية لذلك لابد من الإطلاع على موقف التشريعات الضريبية المقارنة وكما يأتي:

أولا- موقف التشريع الضريبي الأردني:

لقد أخضع المشرع الضريبي الأردني أرباح الاعمال التجارية لضريبة الدخل إذ نص على اخضاع (أرباح او مكاسب أي عمل أو أي حرفة تجارية أو مهنة أو صنعة مهما كانت المدة التي جرت فيها ممارسة ذلك العمل أو تلك الحرفة أو التجارة أو المهنة أو الصنعة ومن أي معاملة أو صفقة منفصلة تعتبر بمثابة عمل أو تجارة)[1].

يتضح من خلال النص بأن المشرع الأردني لم يعرف الأعمال التجارية كما سار عليه التشريع العراقي لذا يتم الاستعانة بنصوص القانون التجاري كما أن معنى الأعمال التجارية في قانون ضريبة الدخل الأردني يختلف عن معناها في قانون التجارة لكونه لم يشترط التكرار إذ أنه أخضع للضريبة أرباح أية معاملة أو صفقة منفصلة تعتبر بمثابة تجارة[2].

ثانيا- موقف التشريع الضريبي المصري:

نصت المادة (15) من قانون ضريبة الدخل المصري المرقم 187 لسنة 1993 على أنه (تسري الضريبة على صافي أرباح المهن والمنشآت التجارية أو الصناعية ومن بينها منشآت المناجم والمحاجر والبترول وغيرها أو المتعلقة بالحرف بغير استثناء إلا مانص عليه القانون، كما تسري هذه الضريبة على صافي الأرباح التي تتحقق خلال السنة من أي نشاط تجاري أو صناعي ولو اقتصر على صفقة واحدة).يتضح من خلال النص أن المشرع الضريبي المصري هو الآخر لم يحدد معنى الاعمال التجارية مما يستوجب الرجوع إلى أحكام القانون التجاري، كما أنه توسع في تحديد الأعمال التجارية إذ أنه أخضع للضريبة أرباح الأعمال المدنية باعتبارها بحكم الأعمال التجارية لأغراض الضريبة كأرباح التصرفات العقارية

([1]) البند (1) من الفقرة (1) من المادة (3) من قانون ضريبة الدخل الأردني المرقم 57 لسنة 1985 المعدل.

([2]) جهاد خصاونة، مصدر سابق، ص158 .

وأرباح أصحاب الحرف والمناجم والمحاجر وتقسيم أراضي البناء ثم بيعها بالرغم من أن هذه الأعمال ليست تجارية طبقا للقانون التجاري المصري[1]، فضلا عن أنه لم يشترط الاحتراف من خلال العبارة الواردة في النص السابق (...ولو اقتصر على صفقة واحدة...). أما بعد صدور القانون المرقم (91) لسنة 2005 فقد حدد جميع أرباح النشاط التجاري والصناعي في المادة (19) منه بعد أن كانت موزعة على عدة مواد في القانون رقم 187 لسنة 1993 السابق.

ثالثا- موقف التشريع الضريبي السوري:

لقد أخضع المشرع الضريبي السوري في الباب الأول منه الأرباح المتحققة من ممارسة المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية وسائر الأعمال التجارية وإن كانت عارضة ومصادر الدخل الأخرى غير خاضعة لضريبة دخل أخرى ولا لضريبة بيع العقارات والعرصات[2].

ونظرا لاتساع نطاق الخاضعين لها وتنوع حجم أرقام أعمالهم وأرباحهم فقد أدرجوا في فئتين[3]: الأولى هم المكلفون بضريبة الأرباح الحقيقية والتي نصت عليها المادة (2) من القانون الحالي وتشمل هذه الزمرة أصحاب العمليات التجارية والصناعية والمتوسطة والكبيرة نسبيا والتي يغلب فيها عائدية رأس المال على عائدية العمل. وقد عددتهم المادة (2) بـ(33) عملا تجاريا، هذا يعني أن قانون ضريبة الدخل السوري الجديد لم يستعن بالقانون التجاري كونه هو الذي حدد الأعمال التجارية وهذا مسلك مخالف لمعظم التشريعات الضريبية المعاصرة. أما الفئة الثانية: فهم المكلفون بضريبة الدخل المقطوع ويشتمل على أصحاب الحرف والمهن التي لا تخضع لضريبة الأرباح الحقيقية وتغلب في أنشطتهم عائدية العمل على رأس المال

---

(1) د. عادل أحمد حشيش (الوسيط في الضرائب على الدخل)، مصدر سابق، ص335 .

(2) الفقرة (أ) من المادة (2) من قانون ضريبة الدخل السوري المرقم 24 لسنة 2003 .

(3) د. يوسف شباط (ملاحظات قانونية ومحاسبية على القانون رقم 20 لسنة 1991 المتعلق بضريبة الدخل على الأرباح التجارية والصناعية)، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد (17)، العدد (1)، السنة 2001، ص ص54-55 .

والذين يعملون في انتاج مواد أو تقديم خدمات حرفية معتمدين على الجهد الشخصي والخبرة المهنية كالنجار، الحلاق، الحداد وأرباب المهن العلمية (محام، طبيب، مهندس) أي التي تعتمد على شهادة علمية وجهد فكري، وهذا ما نصت عليه المادة (41) من القانون السوري الجديد والنافذ ونحن في رأينا أن الفئة الثانية تدخل ضمن المهن الحرة أي غير التجارية ولا داعي للتكرار في النص والتي يمكن إجمالها في مادة قانونية واحدة كما نصت عليها معظم التشريعات الضريبية.

مما تقدم يتضح أن التشريعات الضريبية قد اتفقت على خضوع الأرباح التجارية لضريبة الدخل إلا انها اختلفت من حيث التنظيم، إذ يلاحظ أن التشريعات الضريبية (العراقي، الأردني، المصري) قد اتفقت على الرجوع إلى القانون التجاري لتحديد الأعمال التجارية ولم تقم بتعدادها في متن قوانينها الضريبية بخلاف ماسار عليه التشريع السوري. فضلا عن أن معظم التشريعات الضريبية قد توسعت في خضوع الأرباح التجارية لضريبة الدخل وفي ذلك تحقيق لأهدافها المالية والمتمثلة برفد الخزينة العامة بأكبر ما يمكن من الوفرة. كما يلاحظ أن معظم التشريعات الضريبية المقارنة لم تشترط ركن الاحتراف لإخضاع الأرباح التجارية لضريبة الدخل.

المبحث الثاني
الصنائع[1]

لقد ورد لفظ الصنائع ضمن نص الفقرة (1) من المادة (2) من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ عندما نص على خضوع (...والصنائع...) ويقصد بالصنائع جميع الحرف التي يمارسها الصناع المستقلون أي الذين يعملون لحسابهم الخاص وعلى مسؤوليتهم فلهم الربح وعليهم الخسارة ويعمل هؤلاء الصناع عادة برأس مال قليل فهم حرفيون صغار يديرون أعمالهم بأنفسهم أو مع أفراد عائلتهم، أو قد يستخدمون عند الضرورة وفي حالات نادرة شخصا أو شخصين كالنجار والحداد والميكانيكي والخياط، ويعد مصدر الربح خليطا من العمل ورأس المال وأن كان الأخير لا يمثل حصة كبيرة في ذلك الربح وإلا تحولت العملية إلى مضاربة وقلت أهمية العمل، ولذلك عدت محكمة التمييز[1]، الصائغ تاجرا الذي يشتري معدن الذهب وبعد صياغته يعرضه للبيع بعد أن يكسبه شكلا آخر متوخيا في ذلك الكسب، كذلك الخياط الذي يقوم بشراء الأقمشة لتحويلها إلى بدلات وبيعها بثمن يزيد كثيرا عن ثمن شرائها. ومما تجدر الإشارة اليه أن المشرع الضريبي العراقي قد نص على الصنائع أو المهن ونحن نرى أن الصنائع غير المهن لأن مصدر كل منهما يختلف عن الآخر فمصدر الصنائع هو مزيج من عمل ورأس مال أما مصدر المهن فهو من العمل فقط كما مر بنا سابقا. أما العمليات الصناعية فهي العمليات التي تتناول المادة الخام بتحويل ما أو تتناول المادة نصف المصنوعة بتحويلها من شكل إلى آخر من أجل بيعها للحصول على الربح وهذا ما يطلق عليه الصناعة التحويلية كصناعة المواد الكيمياوية وصناعة تجهيز المواد الغذائية وصناعة النسيج وملحقاته وصناعة الجلود والأخشاب وكذلك تشمل الصناعات الاستخراجية التي تتضمن استخراج الثروات من الطبيعة كاستخراج

([1]) د. نوري الطالباني (القانون التجاري العراقي)، ج1، بت، ص221 مشار اليه في الوسواسي،ج1، مصدر سابق، ص57 .

الفحم والحديد والبترول من أجل بيعها والحصول على ربح[1]. ومما تجدر الإشارة إليه أن المشرع الضريبي العراقي قد أخضع جميع الأعمال الصناعية المتصلة بالأرض كأعمال المحاجر واستخراج المعادن واستغلال ينابيع المياه المعدنية وأعمالها لضريبة الدخل[2]. يتضح من ذلك أن القانون التجاري لم يحصر الأعمال الصناعية، لذلك يرى بعض الفقهاء[3] أنه عند تفسير العمليات التي يخضع دخلها للضريبة ينبغي الرجوع إلى معيار اقتصادي فني لتحديد المهن الصناعية واعتبارها المهن التي تتناول المادة بتحويل ما، بشرط أن يتحقق الربح المراد إخضاعه للضريبة إلى تفاعل العمل مع رأس المال.

أما عن موقف التشريعات الضريبية المقارنة فيلاحظ أن جميع التشريعات الضريبية قد أخضعت الصنائع لضريبة الدخل وقد وردت مع أرباح الأعمال التجارية إذ نص عليها المشرع الضريبي الأردني في الفقرة (أ/1) من المادة (3) من قانون ضريبة الدخل المرقم 57 لسنة 1985 المعدل على أنه يخضع للضريبة (أرباح أو مكاسب أي عمل أو أي حرفة أو تجارة أو مهنة أو صنعة مهما كانت المدة التي جرت فيها ممارسة ذلك العمل أو تلك الحرفة أو التجارة أو المهنة أو الصنعة...) أما المشرع الضريبي المصري فقد خصص لها الباب الثاني (إيرادات النشاط التجاري والصناعي) ونص على خضوعها للضريبة في المادة (15) التي تم ذكرها سابقا عند الكلام على الأرباح التجارية. وكذلك نص عليها القانون الجديد المرقم 91 لسنة 2005 في المادة (19) منه

كما نص عليها المشرع الضريبي السوري في المادة (2) والمادة (41) لذا استوجب عدم التوسع فيها وذلك لتجنب التكرار.

---

(1) د. حسين خلاف (ضريبة الأرباح التجارية والصناعية) مكتبة النهضة العربية، 1954، ص14، مشار اليه في: محمد عبد السلام عمر (التشريع الضريبي)، مصدر سابق، ص279 .

(2) د. صالح عجينة، مصدر سابق، ص116 .

(3) د. حسين خلاف (ضريبة الأرباح التجارية والصناعية)، مصدر سابق، ص14 مشار اليه في: د. محمد عبد السلام عمر، مصدر سابق، ص279

المبحث الثالث
المتاجرة بالأسهم والسندات

نصت الفقرة (2) من المادة الثانية من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ على خضوع (.... الأرباح الناجمة من احتراف المتاجرة بالأسهم والسندات) لضريبة الدخل. يتضح من خلال النص أن المشرع الضريبي العراقي قد خرج عن القواعد العامة المقررة في خضوع أرباح الأعمال التجارية لضريبة الدخل من دون أن يشترط الاحتراف كما بينا سابقا، ففي هذا النص يشترط المشرع الاحتراف[1] لمتاجرة الأسهم والسندات[2] وكما هو معلوم فإن المتاجرة بالأسهم والسندات تدخل ضمن أعمال الأوراق التجارية أي تعد عملا تجاريا بصرف النظر عن القائم أو نيته وما يؤيد ذلك نص المادة السادسة من القانون التجاري العراقي النافذ الذي ينص على أن (يكون انشاء الأوراق التجارية والعمليات المتعلقة بها عملا تجاريا بصرف النظر عن حق القائم بها ونيته). إذا لماذا هذا التناقض في النصوص أي أن الأعمال التجارية لم يشترط فيها المشرع الاحتراف بينما المتاجرة بالأسهم والسندات نص المشرع الضريبي العراقي على شرط الاحتراف ؟ للإجابة عن هذا التساؤل نحن نرى أن شرط الاحتراف لم ينص عليه قانون ضريبة الدخل لإحالة كل ما يتعلق بالأعمال التجارية إلى القانون التجاري وبالرجوع إلى القانون التجاري فإن التاجر هو كل من يزاول على وجه الاحتراف بأسمه ولحسابه عملا تجاريا[3]. أي أن شرط الاحتراف متوافر في التاجر فلا داعي للنص عليه في قانون ضريبة الدخل ومما يؤيد ذلك ان الفقه

([1]) الاحتراف هو ممارسة نوع معين من أنواع النشاط الاقتصادي بصورة مستمرة واتخاذه وسيلة معتادة للعيش والارتزاق، وقد يحترف الفرد أكثر من نشاط واحد . أنظر:د. إسماعيل خليل اسماعيل (المحاسبة الضريبية)، مصدر سابق، هامش ص180 .

([2]) السهم هو الحصة التي يقدمها الشريك في رأسمال الشركة ويتميز بقابليته للتداول ومسؤولية مالكه المحدودة، أما السند فيقصد به القرض الذي تعقده الشركة عن طريق فتح باب الاكتتاب فيه للجمهور . انظر: د. مصطفى كمال طه (شركات الأموال)، مصدر سابق، ص ص63-91 .

([3]) د. باسم محمد صالح (القانون التجاري) مصدر سابق، ص86 وما بعدها .

والقضاء في إنكلترا لا يتمسك بالاحتراف بل أن وصف التجارة هو مفهوم واسع لينطوي تحته جميع عمليات البيع والشراء والمخاطرة التي لها طبيعة التجارة[1]. ويذهب البعض[2] إلى أن لفظ التجارة يتسع لأغراض ضريبة الدخل ويمكن اتخاذه الدافع (النية) للحصول على الربح باعتباره علامة من علامات التجارة، فضلا عن أن طبيعة الأصول المشتراة توضح ما إذا كانت من أجل الاستخدام أو البيع، لذلك نحن نرى أنه لا داعي للنص على شرط الاحتراف حتى لا يمكن إفلات بعض المصادر من ضريبة الدخل فضلا عن مسايرة معظم الدول المعاصرة التي تأخذ بنظرية الزيادة في القيمة الإيجابية (الاثراء) في الوقت الحاضر، أي التقيد بالقواعد العامة والاستعانة بالقانون التجاري الذي يضع المعايير اللازمة لتحديد ماهية الأعمال التجارية، ولكي يتحقق شرط الاحتراف في متاجرة الأسهم والسندات لابد من توافر شرطين هما[3]:

أولا- تكرار معاملات الشراء والبيع:

لإسباغ شرط الاحتراف على الشخص لابد من قيامه بعدة معاملات شراء بحيث تكون قرينة واضحة على تحقق قصد المتاجرة بالأسهم والسندات واتخاذ الشخص من الاتجار بها حرفة له. ولا يشترط أن يسبق كل عملية بيع شراء ولا أن يعقب كل عملية شراء عملية بيع.

وقد أكد القضاء العراقي هذا الاتجاه في قرار جاء فيه: (أن السلطة المالية قدرت دخل أحد المكلفين للسنة التقديرية 63/62 عن أرباحه من بيع أسهمه في إحدى الشركات بمبلغ 42.000 دينار فاعترض المكلف على قرار التقدير ورفض اعتراضه واستأنفه لدى لجنة التدقيق الثالثة لمدينة بغداد التي أصدرت قرارها المرقم 296 في 1966/1/31 بتأييد تقدير المكلف باعتباره يحترف المتاجرة بالأسهم وأن عمله هذا مشمول بالفقرة (2) من المادة (2) من قانون ضريبة الدخل ولكن المكلف ميز الحكم وكان رأي السلطة المالية أن المكلف من محترفي المتاجرة بالأسهم حيث أنه اشترى

([1]) د. مدحت عباس أمين (ضريبة الدخل في التشريع الضريبي العراقي)، مصدر سابق، ص35 .

([2]) د. مدحت عباس أمين (نظرية التكاليف في التشريع الضريبي العراقي)، مصدر سابق، ص239 .

([3]) صادق الحسيني (ضريبة الدخل)، مصدر سابق، ص114 .

أسهما في عدة شركات كما يتضح من المعاملات التي قام بها والمبينة في الكتب الواردة من شركات متعددة، وباع بعض أسهمه في عدة شركات على دفعات متعددة وذلك حسب القائمة المقدمة من قبله وأن شراءه للأسهم وبيعها على دفعات متعددة يؤيد احترافه تجارة الأسهم وأن السلطة المالية ترى ضرورة توافر شرط الاحتراف وشرط المتاجرة ... وقد أيدت محكمة التمييز قرار لجنة التدقيق بإخضاع المكلف للضريبة واعتباره محترفا لتجارة الأسهم والسندات في قرارها 1966/5/25)[1].

ثانيا- نية الحصول على الربح:

ان الاحتراف التجاري لشخص ما يتحقق إذا تكرر الشراء ثم بعد ذلك يتكرر البيع مع توفر نية الحصول على الربح من تكرار المعاملات التي تتم مع الآخرين بالأسهم والسندات وفي هذا المجال يجب التفرقة بين شراء الأسهم والسندات لغرض الاستثمار وشرائها لأغراض المضاربة، فالشخص الذي يشتري الأسهم والسندات بقصد الاستثمار يهدف من وراء ذلك الحصول على عائد من هذا الاستثمار متمثلا بتخصيص الأرباح الموزعة لحملة الأسهم أو فوائد السندات ثم يضطر إلى بيعها فيما بعد لأسباب مختلفة، ولا تعد هذه العملية عملية تجارية لأن عنصر المضاربة (أي شراء الأسهم لغرض بيعها والحصول على الربح) لم يكن متوافرا بها وأن تكررت هذه العملية ومن ثم فإن ما يحصل عليه هذا الشخص من ربح نتيجة لهذه العملية فهو لا يعدو أن يكون مكاسب رأسمالية وليس ربحا تجاريا لذلك لا يخضع للضريبة، وهذا يختلف عن الشخص الذي يقوم بشراء الأسهم والسندات بقصد المضاربة والمتاجرة بها، وعليه فإذا ما باع هذا الشخص هذه الأسهم والسندات وحصل نتيجة لذلك على ربح فإنه يخضع لضريبة الدخل لأنه تحقق من عملية تجارية[2]. ويرى البعض[3] ونحن بدورنا نؤيد هذا الاتجاه وهو ضرورة إجراء تعديل للقانون وذلك بحذف عبارة (احتراف المتاجرة) في التعامل بالأسهم والسندات وإخضاع الربح للضريبة حتى ولو

---

(1) مشار اليه في صادق الحسيني (دراسة تحليلية لوعاء ضريبة الدخل في العراق ومدى مسايرته لقواعد المحاسبة)، مصدر سابق، ص ص114-115 .

(2) د. صالح يوسف عجينة، مصدر سابق، ص ص127-133 .

(3) المصدر نفسه، ص ص136-137 .

تحقق من صفقة تجارية واحدة تأكيدا لنظرية الزيادة في القيمة الإيجابية (الاثراء) وانسجاما مع نصوص القانون وتلافيا للمشاكل التي قد يثيرها النص، فضلا عن أنه ليس من العدالة إخضاع الأرباح المتحققة من نقل ملكية العقار لضريبة الدخل حتى ولو أنها تحققت لمرة واحدة في حين أن المشرع الضريبي قد اشترط الاحتراف لإخضاع الأرباح المتولدة عن المتاجرة بالأسهم والسندات.

أما عن موقف التشريعات الضريبية المقارنة فيلاحظ أنها قد تباينت في اخضاع أرباح المتاجرة بالأسهم والسندات لضريبة الدخل من عدمه، إذ يلاحظ أن المشرع الضريبي الأردني قد أعتبر هذه الأرباح بمثابة أرباح رأسمالية واعفاها من ضريبة الدخل وذلك من خلال نصه على إعفاء (الأرباح الرأسمالية وتعتبر الأرباح الناجمة عن شراء الأراضي والعقارات والأسهم والسندات وبيعها من هذه الأرباح الرأسمالية...)[1] أما المشرع الضريبي المصري فقد سلك مسلكا مخالفا لكل من التشريعين العراقي والأردني إذ أنه أخضع الأرباح الرأسمالية سواء تحققت عن طريق الاحتراف أم عن طريق تحقيق الربح إذا كان يدخل ضمن إيرادات العمليات العادية للشركة أو ضمن الإيرادات الفرعية[2]، ولم تقف مصلحة الضرائب المصرية عند هذا الحد بل أخضعت للضريبة عمليات شراء الشركة بعض أسهمها وسنداتها بأقل من قيمتها الأسمية بصرف النظر عن نية الشركة من هذا الشراء[3]. أما المشرع الضريبي السوري فقد أخضع توزيعات الأسهم المجانية واسناد الدين والقروض لضريبة الدخل[4] من دون أية شروط تذكر.

([1]) البند (1) من الفقرة (أ) من المادة (7) من قانون ضريبة الدخل الأردني المرقم 57 لسنة 1985 المعدل .

([2]) د. منصور أحمد البديوي ود.محمد رشيد الجمال (المحاسبة الضريبية)، الضريبة على أرباح شركات الأموال والضريبة على أرباح المهن الصناعية والتجارية في لبنان، الدار الجامعية، بيروت، 2000، ص313 .

([3]) مما يجب التنويه به أن الربح المتحقق للشركة في هذه الحالة مشابه إلى حدما الربح الناتج من مكافآت السداد والأنصبة، فهو عرضي إلا أنه يلحق بنتاج الأسهم لتعلقه به، وأن كان بعض الفقه يميز بين هذه الأرباح . انظر:د.أحمد ثابت عويضة (ضريبة الأرباح التجارية والصناعية) مصدر سابق، ص116 وما بعدها؛ د. عادل الحياري، مصدر سابق، ص ص239-240 .

([4]) الفقرة (أ) من المادة (83) من قانون ضريبة الدخل السوري المرقم 24 لسنة 2003 .

المبحث الرابع
العمولة

نصت الفقرة (2) من المادة (2) من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ على إخضاع (الفوائد والعمولة ...) لضريبة الدخل.

يتضح من خلال النص أن المشرع الضريبي العراقي لم يحدد المقصود بالعمولة ولم يحدد أنواعها وأحكامها. الأمر الذي يتطلب الرجوع إلى القانون التجاري لمعرفة ماهية العمولة وأنواعها. وعليه فإن العمولة هي الأجر أو المبلغ المحدد الذي يتقاضاه الوسيط نتيجة لتوسطه بالعمولة كالسمسار (الدلال) والممثل التجاري أو الوكالة التجارية والوكالة بالعمولة[1]. والوكالة عامة هي عقد يقيم به شخص غيره مقام نفسه في تصرف جائز ومعلوم وتعد تجارية إذا انصرفت إلى إجراء المعاملات التجارية باسم الغير ولحسابه[2]. وعموما بعد أن حدد المقصود بالعمولة لابد من الإشارة إلى الأشخاص الذين يتقاضون العمولة وهم كما يأتي:

أولا- الدلال:

الدلالة هي عمل يبتغي القائم به تسهيل إبرام عقد من العقود لقاء أجرة[3] أما الدلال فهو الشخص الطبيعي أم المعنوي الذي يمتهن الدلالة[4]، وتكون أعمال الدلالة على أربعة أنواع[5] هي:

([1]) د. هشام صفوت العمري (الضرائب على الدخل)، مصدر سابق، ص11 .

([2]) د. عدنان أحمد ولي، مصدر سابق، ص92 .

([3،4،5]) من المادة (2) من قانون الدلالة رقم 58 لسنة 1987 الوقائع العراقية، المجموعة الشهرية، حزيران، 1987.

([6]) الفقرة (2) من المادة (3) من قانون الدلالة رقم 58 لسنة 1987 فضلا عن الشروط الأخرى (أن يتخذ اسما تجاريا، متفرغا للمهنة في محل خاص به داخل العراق، حاصلا على إجازة ممارسة المهنة) انظر البنود (د،هـو) من الفقرة (1) من المادة (1) من قانون الدلالة رقم 58 لسنة 1987 .

1. الدلالة في التصرفات القانونية المتعلقة بالعقار.
2. الدلالة في بيع المركبات وشرائها وتأجيرها.
3. الدلالة في محلات المزاد العلني.
4. الدلالة في بيع المنتوجات الزراعية والصناعية والأموال الأخرى وشرائها.

وقد اشترط القانون في الدلال إذا كان شخصا معنويا أن يكون في شكل شركة يملك أسهمها عراقيون مقيمون في العراق ومسجلة على وفق قانون الشركات. والأصل أن الدلال ليس وكيلا يقوم بإبرام العقد باسم طرف أو آخر من أطراف العلاقة القانونية، بل هو وسيط يقتصر دوره على تقريب وجهات النظر بين طرفي العلاقة القانونية بإجراء تصرف قانوني معين، فهو يتوسط بين البائع والمشتري في عقد البيع ويقرب بين المستأجر والمؤجر في عقد الإيجار وهكذا. وعليه فإن الدلال لايدخل طرفا في العلاقة القانونية إلا إذا كان بناء على موافقة أحد أطراف العقد فيكون في هذه الحالة وكيلا ودلالا في آن واحد[1].

والدلال هو من اتخذ الدلالة حرفة له، أي أن الدلالة لاتعد من الأعمال التجارية إلا إذا كانت تزاول على وجه الاحتراف.

ثانيا- الوكيل التجاري:

تعرف الوكالة التجارية بأنها عمل تجاري يقوم به في العراق شخص بصفة وكيل عن شخص طبيعي أو معنوي من خارج العراق سواء أكانت وكالة تجارية أم وكالة بالعمولة أم تمثيلا تجاريا وأية وكالة تجارية أخرى منصوص عليها في القوانين الخاصة بالتجارة والشركات والنقل[2]. أما الوكيل التجاري فهو الشخص الطبيعي أو المعنوي الذي يقوم بأي عمل من أعمال الوكالة التجارية المنصوص عليها في البند أولا من هذه المادة[3]. ويعتبر الوكيل التجاري نائبا عن الأصيل وتنصرف آثار الوكالة

---

(1) د. باسم محمد صالح (القانون التجاري)، مصدر سابق، ص84 .

(2) الفقرة (1) من المادة (3) من قانون تنظيم الوكالة التجارية رقم 26 لسنة 1994، المنشور في الوقائع العراقية العدد (3538) في 1994/11/21 .

(3) الفقرة (2) من المادة (3) من القانون نفسه .

إلى الموكل مباشرة فيقترب من ذلك من الوكالة المدنية التي تعرفها المادة 927 من القانون المدني بأنها عقد يقيم به شخص غيره مقام نفسه في تصرف جائز معلوم. إلا أن الوكالة التجارية تختلف عن الوكالة المدنية في أن الأولى تعتبر من عقود المعاوضة إذ يفترض أنها تمت بأجر وبمقابل إلا إذا اتفق على غير ذلك بينما تعتبر الوكالة المدنية كقاعدة عامة من عقود التبرع[1].وللوكيل ثلاثة أنواع من الأعمال هي:

1- **الوكالة التجارية:** هي عقد يتعهد بمقتضاه الوكيل بأن يجري بأسم الموكل ولحسابه تصرفا قانونيا مقابل أجر.

2- **الوكالة بالعمولة:** تعتبر الوكالة بالعمولة من أهم أعمال الوساطة والوكالة بالعمولة هي عقد يقوم بمقتضاه شخص باسمه ولكن لحساب غيره بإبرام صفقة تجارية لقاء أجر يطلق عليه عمولة[2]. فالوكيل بالعمولة يتعهد بموجب الوكالة على أن يجري باسمه تصرفا قانونيا لحساب الموكل. أي أن الوكيل بالعمولة هو الملتزم دون غيره تجاه من يتعاقد معه (الغير) لذلك يعتبر أصيلا في التعاقد مع الغير فيكون ملزما بجميع الالتزامات التي تنشأ عن العقد. ومما تجدر الإشارة اليه أن الوكيل بالعمولة يختلف دوره عن دور الدلال الذي يقتصر عمله على تقريب وجهات النظر بين طرفي العقد، فالوكيل بالعمولة يضع نفسه محل الموكل عند قيامه بالصفقة أي يعقد العقد باسمه ولكن لحساب موكله دون أن يظهر أسم الموكل وإلا تحول العقد إلى وكالة تجارية. وتعتبر الوكالة بالعمولة عملا تجاريا إذا تمت ممارستها على وجه الاحتراف وبصيغة المشروع. وقد الزم قانون ضريبة الدخل الوكيل بالعمولة بمسك سجلات وتقديم حساباته السنوية بنشاطه.

3- **التمثيل التجاري:** نوع من أنواع الوكالة التجارية يقصد به اتفاق بين طرفين يتعهد بمقتضاه طرف يسمى الممثل التجاري بإبرام الصفقات بأسم ولحساب الطرف الآخر وهو الموكل، بصورة مستديمة في منطقة معينة[3]. والممثل التجاري

---

(1) المادة (940) من القانون المدني العراقي رقم 40 لسنة 1951 المعدل .

(2) د. أكرم ياملكي (الوجيز في شرح القانون التجاري)، ج1، ط3، بغداد، 1971، ص78 .

(3) د. باسم محمد صالح (القانون التجاري)، مصدر سابق، ص83 .

هو شخص ينوب عن شخص آخر يكلفه القيام بأعماله التجارية سواء أكان ذلك في محل تجارته أم في محل آخر[1]. ويختلف التمثيل التجاري عن الوكالة بالعمولة إذ أن الممثل التجاري يحتفظ بتنظيم واستقلال خاصين بينما الوكيل بالعمولة يخضع لتوجه وتعليمات الأصيل (الموكل)[2]، أي أن هناك رابطة تبعية بين الموكل والوكيل، كما يختلف الدلال عن الممثل التجاري في أن الأول يكون حرا في عمله أي لا يرتبط في عمله بشخص أو عمل معين[3]. بينما الممثل التجاري لابد أن يمثل في عمله المعتاد محلا أو عدة محال تجارية ولا يجوز له أن يشتغل لحساب شخص آخر ومع ذلك فإن الدلال يتفق مع الممثل التجاري في أن كلا منهما لا يلتزم بما يرتبه العقد من التزامات[4].

ومما تجدر الإشارة إليه أن جميع الأرباح الناتجة عن أعمال العمولة بجميع أشكالها سواء الدلالة أم الوكالة التجارية تخضع لضريبة الدخل في حالة دفعها مقابل تلك الأعمال لشخص طبيعي أو معنوي، وسواء أكانت تلك الأعمال تمارس على سبيل الامتهان أم كانت عارضة ومهما كان شكل المقابل سواء أكان أجرا ثابتا أم على شكل نسبة من القيمة وقد أيدت هذا الاتجاه محكمة استئناف الإسكندرية في حكم لها بتاريخ 1949/4/25[5] وأن هذه الأعمال لا تقتصر على التجارة فقط وإنما تشمل المبالغ التي يدفعها المحامي للوسطاء بينه وبين المتقاضين تخضع للضريبة وأيدت ذلك محكمة النقض المصرية في الطعن رقم 192 س 37 ق/ جلسة 1974/4/3[6].

([1]) صالح يوسف عجينة (ضريبة الدخل في العراق)، مصدر سابق، ص141 .

([2]) د. باسم محمد صالح (القانون التجاري)، مصدر سابق، ص83 .

([3]) أيدت ذلك محكمة النقض المصرية في الطعن رقم 959 لسنة 59ق/ جلسة 1996/5/13 مشار اليه في: موريس صادق (قضاء منازعات الضرائب)، مصدر سابق، ص162 .

([4]) صالح يوسف عجينة (ضريبة الدخل في العراق)، مصدر سابق، ص142؛ باسم محمد صالح (القانون التجاري)، مصدر سابق، ص82 .

([5]) مشار اليه في: ممدوح عبد الحميد الهياتمي (الحصر الضريبي - دراسة مقارنة تحليلية للتشريع الضريبي المصري)، أطروحة دكتوراه، مقدمة إلى كلية الحقوق، جامعة طنطا، 1993، ص297

([6]) مشار اليه في: المصدر نفسه، ص298 .

وبالرجوع إلى قانون ضريبة الدخل العراقي رقم 113 لسنة 1982 المعدل نجد أنه أخضع (العمولة)[1] لضريبة الدخل، ولكن العمولة تعتبر من الأعمال التجارية التي نص عليها قانون ضريبة الدخل في الفقرة الأولى من المادة الثانية استنادا إلى الفقرة (16) من المادة (5) من قانون التجارة العراقي رقم 30 لسنة 1984 المعدل الذي نص على اعتبار (الوكالة التجارية والوكالة بالعمولة والوكالة بالنقل والدلالة وأعمال الوساطة التجارية الأخرى) أعمالا تجاريا إذا كانت بقصد تحقيق الربح. لذا فإن النص عليها في فقرة مستقلة (الفقرة الثانية) يعتبر تكرارا لامسوغ له. وعليه نحن نقترح حذف عبارة (العمولة) من الفقرة الثانية من المادة الثانية والإبقاء على الفقرة الأولى من المادة نفسها.

أما عن موقف التشريعات الضريبية المقارنة فقد أخضع المشرع الضريبي الأردني (المكاسب الناجمة عن أي عقد في المملكة كأرباح ... وعمولات الوكالات واتفاقيات التمثيل والوساطة التجارية سواء كان مصدرها من داخل المملكة أو من خارجها)[2]. أما موقف التشريع الضريبي المصري فقد أخضع لضريبة الدخل (الأرباح التي تتحقق نتيجة العملية أو العمليات التي يقوم بها السماسرة والوكلاء بالعمولة وبصفة عامة كل ربح يحققه أي شخص أو أي شركة أو وكالة أو مكتب يشتغل بأعمال الوساطة بشراء أو بيع أو تأجير العقارات أو أي نوع من السلع والخدمات أو القيم المنقولة)[3]. كما أن الضريبة تسري على أي مبلغ يدفع لأي شخص طبيعي أو معنوي على سبيل العمولة أو السمسرة ولو كان دفع هذا المبلغ عملا عارضا لا يتصل بمباشرة مهنته، وذلك دون أي تخفيض سواء لمواجهة التكاليف أو الأعباء العائلية[4].

(1) الفقرة (2) من المادة (2) من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ .

(2) البند (4) من الفقرة (أ) من المادة (3) من قانون ضريبة الدخل الأردني رقم 57 لسنة 1985 المعدل .

(3) المادة (17) من قانون ضريبة الدخل المصري رقم 187 لسنة 1993. والفقرة (4) من المادة (9) من القانون رقم (91) لسنة 2005 .

(4) ا لمادة (18) من القانون نفسه .

أما المشرع الضريبي السوري فقد أخضع لضريبة الدخل أيضا(... والوسطاء بالعمولة عدا السمسار العاديين...)[1]. وقد أحال قانون ضريبة الدخل السوري كل ما يتعلق بالوسطاء بالعمولة إلى قانون التجارة السوري رقم 144 لسنة 1949 في المواد (374،375، 386).

من كل تقدم يتضح أن معظم التشريعات الضريبية أخضعت الأرباح المتحققة عن العمولة لضريبة الدخل.

([1]) البند (6) من الفقرة (أ) من المادة (2) من قانون ضريبة الدخل السوري رقم 24 لسنة 2003 .

المبحث الخامس
إيراد تأجير المنقولات

لو تفحصنا قانون ضريبة الدخل العراقي رقم 113 لسنة 1982 المعدل فإننا لم نجد نصا يعالج إيراد تأجير المنقولات في أثناء نصوص القانون من حيث خضوعها للضريبة او عدمه، ومع ذلك فإن الإيرادات المتحققة من ممارسة هذه الأعمال تخضع للضريبة لسببين[1]:

1- أن شراء المنقولات سواء أكان ذلك بقصد إيجارها كما هي، أم بعد إجراء تعديلات تؤدي إلى تحويلها إلى شكل آخر، يدخل بطبيعته ضمن الأعمال التجارية وهي تخضع لضريبة الدخل العراقي استنادا إلى نص الفقرة (1) من المادة (2) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم 113 لسنة 1982 المعدل والتي تنص على إخضاع (أرباح الأعمال التجارية ...) لضريبة الدخل ولدى الرجوع إلى القانون التجاري، العراقي رقم (30) لسنة 1984 نجد أنه نص على إخضاع شراء واستئجار الأموال منقولة كانت أو عقارا لأجل بيعها أو إيجارها لضريبة الدخل [2].

2- لو إفترضنا أن مدخولات إيجار الأموال المنقولة لا تخضع لضريبة الدخل لأنها لاتعد من قبيل الأعمال التجارية وهذا الأمر ليس صحيحا لأنه يتعارض مع أحكام نصوص القانون التجاري، لذلك سوف يخضع لضريبة الدخل استنادا إلى الفقرة (6) من المادة (2) من قانون ضريبة الدخل العراقي والتي تنص على أن (كل مصدر غير معفي بقانون وغير خاضع لأية ضريبة في العراق ...الخ) يخضع لضريبة الدخل، لذا فإن تأجير المنقولات يعتبر دخلا خاضعا للضريبة كونه يعد من قبيل الأرباح التجارية

---

[1] د. صالح يوسف عجينة، مصدر سابق، ص142 وما بعدها .

[2] الفقرة (1) من المادة (5) من قانون التجارة العراقي النافذ .

فضلا عن أنه تم تأكيده استنادا إلى الفقرة (6) من المادة (2) من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ.

وحتى يعد تأجير المنقولات عملا تجاريا يتطلب الأمر توافر الشروط الآتية[1]:

1- أن يكون هناك شراء أو استئجار.
2- أن يكون الشراء منصبا على منقول أو عقار.
3- أن يكون الشراء لأجل البيع أو الإيجار.
4- أن يكون القصد من وراء هذه العملية تحقيق الربح.

والسؤال الذي يطرح نفسه هو ما الحكم إذا قام الشخص بإجراء تعديلات على المنقول (أي تحويله من شكل إلى آخر وإجراء تعديل عليه) لاستعماله في مجالات أخرى؟

للإجابة عن هذا التساؤل لابد من الرجوع إلى القانون التجاري ففي ظل قانون التجارة رقم 149 لسنة 1970 الملغى لم يكن الأمر ذا أهمية لكون القانون لم يفرق فيما إذا كانت المنقولات قد تم بيعها أو تأجيرها بذاتها (أي بنفس الحالة التي كانت عليه عند الشراء)، أو فيما إذا تم بيعها أو تأجيرها بعد إجراء تحويل عليها وهما يؤيد ذلك نص الفقرة (1) من المادة (13) من قانون التجارة العراقي الملغي التي تنص على (شراء المنقولات أيا كان نوعها بقصد بيعها أو تأجيرها بذاتها أو بعد تهيئتها في صورة أخرى). أم في ظل القانون الحالي فقد جاء النص مخالفا لنص القانون السابق إذ نصت الفقرة (1) من المادة (5) منه على (شراء أو استئجار الأموال منقولة كانت أم عقارا لأجل بيعها أو إيجارها) يتضح من النص أن المشرع قصد شراء أو استئجار الأموال المنقولة لأجل بيعها أو إيجارها عملا تجاريا، ولم يقصد من ذلك ما سار عليه القانون السابق الذي ساوى بين عملية البيع أو الإيجار بحالته السابقة أو بعد إجراء عملية التحويل في الشكل. ولو أراد المشرع ذلك لنص عليه صراحة في القانون، فضلا عن عدم حذف تلك العبارة (بعد تهيئتها في صورة أخرى) والقول بغير ذلك

---

[1] جهاد سعيد خصاونة، مصدر سابق، ص ص160-161 .

يؤدي إلى التداخل مع الصنائع (النشاط الصناعي) التي هي في حقيقتها شراء مواد أولية وبيعها بعد تصنيعها أو إيجارها ومع ذلك فإن المشرع التجاري تدارك الأمر في القانون الحالي عند مانص في الفقرة (4) من المادة (5) على اعتبار (الصناعة وعمليات استخراج المواد الأولية) من الأعمال التجارية. وعليه فإن هذه الأرباح تخضع لضريبة الدخل سواء أكانت بالحالة ذاتها أم بعد تصنيعها، لكون كلا الحالتين أعمالا تجارية.

ويعد من قبيل تأجير المنقولات إيجار الكراسي والأواني والآلات والمكائن والسيارات ووسائط النقل الأخرى. ولكن ما الحكم إذا قام أحد الأشخاص بتأجير عقار مجهز ببعض الأموال المنقولة كالآلات والمكائن أو كالشقق المفروشة للإجابة عن ذلك يمكن القول[1] أن بدل الإيجار السنوي أو الشهري ينقسم إلى جزأين:

الجزء الأول: يمثل بدل الإيجار للعقار نفسه، وهذا بدوره يخضع لضريبة العقار ولا يخضع لضريبة الدخل.

الجزء الثاني: يمثل بدل إيجار المنقولات، وهذا يخضع لضريبة الدخل أما عن موقف التشريعات الضريبية المقارنة فهي كما يأتي:

أولا- موقف التشريع الضريبي الأردني:

أخضع المشرع الضريبي الأردني إيراد تأجير المنقولات لضريبة الدخل وعدها من قبيل الأعمال التجارية التي نصت عليها الفقرة (أ/1) من المادة (3) من قانون ضريبة الدخل الأردني رقم 57 لسنة 1985 المعدل التي نصت على اخضاع (أرباح أو مكاسب أي عمل أو أي حرفة أو تجارة أو مهنة أو صنعة ...) لضريبة الدخل حتى ولو تمت لمرة واحدة بمعنى عدم اشتراط التكرار والاحتراف ومهما كانت صفة القائم بها سواء أكان تاجرا أم غير ذلك، وقد أيد القضاء الأردني ذلك في قرار محكمة التمييز الأردنية رقم 82/553 بتاريخ 1982/9/15 الذي جاء فيه: (أن الشركة المكلفة

([1]) د. صالح عجينة، مصدر سابق، ص143 .

تتعاطى شراء وبيع الحاسبات الالكترونية فإن الدخل الذي جنته من هذا العمل يعتبر خاضعا للضريبة)[1].

ثانيا- موقف التشريع الضريبي المصري:

نصت المادة (19) من قانون ضريبة الدخل المصري رقم 187 لسنة 1993 على أن (تسري الضريبة على الأرباح الناتجة من تأجير محل تجاري أو صناعي سواء شمل الإيجار كل أو بعض عناصره المادية أو المعنوية كما وتسري الضريبة على الأرباح الناتجة من تأجير الآلات الميكانيكية والكهربائية والألكترونية)[2]. كما نصت المادة (23) من القانون ذاته على أن (تسري الضريبة على الأرباح الناتجة من تأجير أية وحدة سكنية مفروشة. أو جزء منها سواء أكانت معدة للسكن أم لمزاولة نشاط تجاري أو صناعي ...).

يتضح من النصين أن المشرع الضريبي المصري قد أخضع إيرادات تأجير المنقولات لضريبة الدخل باعتبارها من الأرباح التجارية والصناعية ونص عليها صراحة في نصوص القانون.

ثالثا- موقف التشريع الضريبي السوري:

أخضع المشرع الضريبي السوري إيراد تأجير المنقولات لضريبة الدخل باعتبارها تدخل ضمن إيـرادات المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية إذ نص في البند (28) من الفقرة (أ) من المادة (2) من قانون ضريبة الـدخل السـوري رقـم 24 لسـنة 2003 عـلى إخضـاع (مهنـة تـأجير وإعـادة تـأجير المنشـآت الصـناعية والتجارية والحرفية والمهنية أو بعض أصولها).

يتضح من كل ما تقدم أن غالبية التشريعات الضريبية قد أخضعت الأرباح المتحققة من تأجير المنقولات لضريبة الدخل باعتبار هذا الإيراد يمثل أحد مكونات عنصر أرباح النشاط التجاري والصناعي ومن ثم يمثل أحد عناصر تكوين وعاء ضريبة الدخل.

([1]) مشار اليه في: جهاد سعيد خصاونة، مصدر سابق، ص162 .

(2) وكذلك الفقرة (5) من المادة (19) من القانون رقم (91) لسنة 2005

المبحث السادس
أرباح الأعمال غير المشروعة[1]

لدى الرجوع إلى نص المادة الثانية من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ وجدنا ان المشرع الضريبي العراقي لم يتناول مدى خضوع الأرباح الناتجة عن نشاط غير مشروع للضريبة او مدى عدم خضوعه كممارسة الشخص لمهنة المحاماة أو الطب أو الهندسة دون أن يكون مؤهلا لذلك، وتهريب البضائع من الكمارك، والقمار والملاهي والمخدرات وبيع السلعة أو الخدمة بأكثر من التسعيرة الرسمية وعموما فإن غالبية التشريعات الضريبية وإن كانت لم تنص على مشروعية الأرباح من عدمها إلا أنها أخضعت هذه الأرباح لضريبة الدخل، وذلك لأن القانون ذاته لم ينص على مشروعية العمل من عدمه، وأن القول بعدم خضوع الأرباح المتولدة عن ممارسة الأعمال غير المشروعة يجعل من الضريبة عقوبة على الأعمال المشروعة هذا من ناحية، ومن ناحية أخرى فإن اقتصار الضريبة على أرباح الأعمال المشروعة يساعد على زيادة هذا النشاط والتوسع فيه على العكس من ذلك فإن الأشخاص الذين يمارسون الأعمال التجارية غير المشروعة يحصلون على مكسبين أو يحققون ربحا لمرتين. المرة الأولى هو حصولهم على الدخل غير المشروع وفي المرة الثانية هو عدم خضوعهم للضريبة، وعليه فإنه لا يفهم من ذلك هو تشجيع الأعمال غير المشروعة والاعتراف بها وإنما تطبيق للمنطق والعدالة، فمن ناحية المنطق فإن عقوبة المخالف لا تكون بإعفائه من الضريبة، بل على العكس من ذلك إخضاعه للضريبة فضلا عن ما يقرره القانون لمن يخالف أحكامه ومن ناحية العدالة فإنه لا يجوز إعفاء

([1]) الأعمال غير المشروعة:- هي الأعمال التي تكون مخالفة للقانون والأنظمة والآداب العامة أي مخالفة للنظام العام والآداب العامة .

لمزيد من التفصيل حول الموضوع يراجع: د.صالح عجينة، مصدر سابق، ص24؛ د. عبد العال الصكبان (الميزانية والضرائب المباشرة في العراق)، مصدر سابق، ص293؛ حسن عداي، مرجع سابق، ص83؛ صادق الحسني (ضريبة الدخل) مصدر سابق، ص139 وما بعدها .

المخالف لأحكام القانون أو الذي يمارس أعمالا غير شريفة من الضريبة وفرض الضريبة على من يعمل في حدود القانون على وفق أحكامه[1].

ويذهب البعض[2] بحق إلى أن الدخل غير المشروع يتطلب خضوعه للضريبة تحققه فعلا في يد المكلف وأن يستقر في ذمته المالية، وأن لا ينفصل عنها بمصادرة المال كليا، إذ لا تكون أمام دخل في هذه الحالة بالمرة. ومع ذلك فهناك من الفقه لا يؤيد إطلاقا إخضاع هذه الأرباح للضريبة إطلاقا من منطلق مخالفتها أحكام الشريعة الإسلامية الغراء التي تعتبر المصدر الأول للقانون[3]. ولكن ما الحكم في حالة تحويل الأموال غير المشروعة إلى أموال مشروعة هذا ما يعرف بغسيل الأموال[4]، استنادا لما تقدم فإن جانب من الفقه والقضاء يميل إلى إخضاع الأرباح غير المشروعة لضريبة الدخل. أما إذا تحولت إلى أموال مشروعة ففي هذه الحالة تخضع للضريبة استنادا للمادة الثانية من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ وبالاستناد إلى القانون التجاري. أما من ناحية الشريعة الإسلامية فلا يمكن إخضاعها للضريبة لأن كل ما يستند إلى باطل فهو باطل فضلا عن أن منشأها حرام فلا يجوز الاعتداد بها.

وقد أيد القضاء خضوع الأرباح الناتجة عن الأعمال غير المشروعة لضريبة الدخل[5]. ففي إنكلترا حكم القضاء الإنكليزي بأن الأرباح التي يحققها أحد الأشخاص

([1]) د. عادل فليح العلي (المالية العامة والتشريع المالي)، مصدر سابق، ص240؛ د. صالح عجينة، مصدر سابق، ص44 وما بعدها.

([2]) الخصاونة، مصدر سابق، ص ص63-64 .

([3]) د. عادل أحمد حشيش (الوسيط في الضرائب على الدخل)، مصدر سابق، ص595 .

([4]) يمكن تعريفها بأنها إضفاء صفة المشروعية القانونية على الأموال التي تجنيها العصابات بممارستها لأعمال غير مشروعة أصلا وبطرق تمنع تتبعها إلى مصادرها الحقيقية التي إذا ما عرفت فإن هذه الأموال تكون عرضة للمصادرة، بحيث يصبح بالإمكان لاحقا إخراج هذه الأموال من دائرة الظل والتعامل بها بشكل علني على أساس من المشروعية .أنظر: أروى فايز الفاعوري وإيناس محمد قطيشات (جريمة غسيل الأموال)، ط1، دار وائل للنشر، عمان، 2002، ص19 .

([5]) ما يفيده قرار الهيئة التمييزية الخاصة بالضرائب بالعراق ذي العدد 1996/91 بتاريخ 1996/9/24 والمتعلق برفض الاعتراض على تقدير الضريبة عن دخل أحد محلات المشروبات الروحية . انظر: الكتاب السنوي للهيئة العامة للضرائب لسنة 1997، وزارة المالية، شعبة التحري، ص68 .

من قيامه بعمليات مراهنات غير مشروعة تخضع للضريبة شأنها في ذلك شأن الأرباح الناشئة من معاملات تجارية مشروعة، على الرغم من أن هذا الشخص قد حكم عليه في جنح مماثلة. كما قضى بأن تخضع للضريبة الأرباح الناشئة من تصدير الويسكي لمدة تزيد على سنتين إلى الولايات المتحدة خلافا للقانون الأمريكي[1].

وفي مصر فقد أجمع الفقه والقضاء على إخضاع الأرباح غير المشروعة للضريبة وذلك لأن قوانين الضرائب تنظر إلى النشاط المنتج سواء أكان مشروعا ومتحققا طبقا لما يقضي به القانون أم لا، لأن كل ما يهمه هو تحقق ربح نتيجة ممارسة نشاط أو أعمال تخضع للضريبة[2] أما الاتجاه الحديث للقضاء المصري فإنه يسير على عدم خضوع أرباح الأعمال غير المشروعة لضريبة الدخل وهذا الحكم أكدته محكمة جنايات المنصورة في القضية رقم 92/536 كلي، بجلسة 1996/5/25 التي قررت بأنه لا ضريبة على عمل غير مشروع[3]. أما بالنسبة إلى المشرع الضريبي السوري فهو يخضع العمل لضريبة الدخل سواء أكان مشروعا أم غير مشروع، كذلك يخضع العمل للضريبة سواء أكان متفقا مع شروط تنظيم المهنة أو الحرفة أم مخالفا لها[4].

أما القضاء الأردني فقد ذهب إلى تأييد خضوع الأرباح غير المشروعة للضريبة فقد جاء في قرار محكمة استئناف ضريبة الدخل رقم 85/67 والصادر بتاريخ 1985/5/30 ما يأتي (أما بالنسبة للدخل القائم من الرشوة ولما لم تقدم لدينا أية بينة مقنعة تثبت عكس ما توصل اليه المقرر بهذا الخصوص تقرر الإبقاء عليه ومحاسبة المكلف عن هذا الدخل)[5].

(1) د. زكريا محمد بيومي (ضريبة الدخل في التشريع السوداني)، مصدر سابق، 1974، ص69 .

(2) د. زين العابدين ناصر (النظام الضريبي المصري)، مصدر سابق، ص43 .

(3) مشار اليه في:د.مصطفى رشدي شيحة (ضرائب الدخل المباشرة)، دار الجامعة الجديدية للنشر الإسكندرية، 1998، ص21 .

(4) د. محمد سعيد فرهود ود.كمال حسين ابراهيم (نظام الزكاة وضريبة الدخل)، مصدر سابق، ص187 .

(5) مشار اليه في الخصاونة، مصدر سابق، ص240 .

وفي قرار آخر لمحكمة التمييز الأردنية رقم 77/280 والصادر في 1977/8/24 والذي جاء فيه (أن الفقرة أ من المادة (5) من قانون ضريبة الدخل رقم 25 لسنة 1964 أوجبت فرض الضريبة على أرباح أو مكاسب أي عمل أو أية حرفة أو تجارة ...الخ، فيتضح من هذا النص الذي ورد مطلقا بأن أي دخل يتأتى للمكلف يخضع للضريبة سواء كان مصدر الدخل مشروعا أو غير مشروع وبما أنه ثابت من البينة الواردة في الدعوى أن المكلف كان يتاجر بالمخدرات فإن عد دخله من هذا المصدر خاضعا للضريبة قائما في محله)[1].

والسؤال الذي يطرح نفسه ما هو الحكم بالنسبة إلى النفقة التي تم إنفاقها للحصول على أرباح غير المشروعة، أي أيتم تنزيلها أسوة ببقية النفقات أم لا تنزل باعتبارها تنفق على إيراد غير مشروع ؟ للإجابة عن هذا التساؤل لابد من الرجوع إلى آراء الفقه وأحكام القضاء للبت في هذا الموضوع.

لقد أجمع الفقه المالي والضريبي بأنه لا يشترط في تكاليف الدخل أن تنفق دائما في غرض مشروع، بل قد يعد مبلغا ما عبئا على أرباح المنشأة حتى إذا أنفق في غرض غير مشروع، إذا لا معنى للتمسك بمشروعية التكاليف مادمنا لا نتمسك بمشروعية الأرباح الخاضعة للضريبة[2]. وقد ذهب بعض الكتاب[3] في مجال تسويغه للنفقات غير المشروعة إلى القول (الواقع أننا لو تمسكنا بمشروعية تكاليف الدخل دون أن نتمسك بمشروعية الدخل الخاضع للضريبة، فإننا لا نساير المنطق ونناقض أنفسنا، ذلك إذا قررنا أن الدخول من المصادر غير المشروعة يجب أن تعتبر من قبيل الدخول الخاضعة للضريبة، بصرف النظر عن مشروعية المصدر، وإذا كان الأمر كذلك فلابد أن يكون هذا الدخل غير المشروع صافيا، لصيرورته كذلك يستلزم الأمر

([1]) مشار اليه في: وليد زكريا صيام وحسام الدين مصطفى الخداش، مصدر سابق، ص81 .

([2]) انظر في ذلك:

- د. أحمد نور (المحاسبة الضريبية) مصدر سابق، ص280 .
- د. زين العابدين ناصر (النظام الضريبي المصري)، مصدر سابق، ص226 .
- د. محمود رياض عطية (الوسيط في تشريع الضرائب)، مصدر سابق، ص477 .

([3]) د. عادل الحياري (الضريبة على الدخل العام)، مصدر سابق، ص300 .

خصم النفقات التي صرفت لإنتاجه، بغض النظر عن مشروعيتها، أما إذا اشترطنا المشروعية بالنفقة الإيرادية، فلابد أن تدخل في دائرة الدخل الخاضع للضريبة، تلك الدخول المشروعة دون غيرها وهذا أمر لا نرتضيه).

وإذا كان الفقه قد استقر على وجوب خصم النفقات غير المشروعة فإن القضاء اختلف في ذلك.

إذ استقر القضاء المصري على وجوب خصم النفقات غير المشروعة ولو أن محكمة الاسكندرية المختلطة رفضت في البداية السماح بخصم مبلغ العمولة المستترة واستندت في ذلك إلى أن العمولة المتنازع عليها لم تؤيد بالمستندات المثبتة لها، وأنها عمولة غير مشروعة لم يكن للضباط قبولها. وأن على القاضي أن يقضي بما يتفق وأحكام القوانين، دون ما جرى عليه العرف أو العادة على خلافها[1].

إلا أن محكمة الاستئناف المختلطة[2] رفضت الأخذ بهذا الرأي وقضت على العكس بانه يكفي استقرار العرف المتبع في النشاط البحري على دفع العمولة لتسويغها دون الحاجة إلى البحث فيما إذا كان للضباط المنتفعين الحق في الحصول عليها أم لا. أو ما إذا كان هذا العرف متفقا مع الآداب أو أنه ينافيها.

كما وأخذت محكمة النقض بهذا الرأي حين قضت بالآتي[3] (متى كان نشاط الممول الخاضع للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية هو الذي هيأ لاتهامه وساعد عليه، فان ما ينفقه في سبيل دفع هذا الاتهام يعد تكليفا على الربح ويخصم من وعاء الضريبة، وإذا كان الحكم المطعون فيه، قد جرى في قضائه على أن المصروفات التي تخصم من وعاء الضريبة هي المصروفات التي تعد تكليفا على الربح وتساهم في إنتاجه وليست أتعاب المحاماة، التي ينفقها المتهم في مخالفة التسعيرة تكليفا على الربح فإنه يكون قد خالف القانون وأخطأ في تطبيقه).

([1]) مشار اليه في: د. حسين خلاف (ضريبة الأرباح التجارية والصناعية) أ، مصدر سابق، ص290

([2]) المصدر نفسه، ص291 .

([3]) مشار اليه في: سالم محمد سلمان المفلح، مصدر سابق، ص146 .

أما القضاء الأردني فقد استقر على عدم تنزيل النفقات غير المشروعة[1] وهو بذلك يتخذ موقفا مخالفا لموقف القضاء المصري. فقد قضت محكمة التمييز في معظم أحكامها برفض النفقات غير مشروعة إذ قررت محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل في القضية رقم 77/793 بتاريخ 1977/11/29 اعتبار أن الخسارة التي تعرض لها المستأنف بسبب مصادرة المخدرات والسيارات المضبوطة من التكاليف التي تنزل من الدخل، مستندة إلى أن الضريبة تفرض على الدخل الصافي بعد خصم جميع المصاريف والنفقات[2].

إلا أن محكمة التمييز رفضت هذا الحكم بقرارها رقم 77/413/ بتاريخ 1983/5/4 وقضت (بأنه وإن كان من المتفق عليه فقها وقضاءا أن الدخل المتأتي للمكلف من مصدر غير مشروع كالاتجار بالمخدرات خاضع لضريبة الدخل، إلا أنه من المتفق عليه أيضا أنه لا يجوز تنزيل الخسائر التي نشأت عن ذلك المصدر كالغرامة ومصادرة المخدرات ووسائط النقل من الدخل الخاضع للضريبة سواء أكان المكلف قد قدم حسابات دقيقة لأرباحه وخسائره أو لم يقدم، وعلى ذلك أن الخسائر التي تنجم عن عمل يعتبره القانون جرما يجب أن يتحملها نفس المكلف الذي اقترف الجريمة على اعتبار أن العقوبة شخصية لا يتحملها أحد سوى المجرم والقول بخلاف ذلك يؤدي إلى نتيجة غير منطقية وغير معقولة: وهي تحميل الخزينة العامة الخسائر المترتبة على المكلف من جراء معاقبته على ارتكاب الفعل الممنوع بموجب القانون ومكافأة المجرم على ما اقترفه من جريمة)[3].

([1]) مسايرا بذلك المشرع الضريبي الفرنسي الذي نص صراحة على عدم جواز خصم بعض النفقات غير المشروعة، فقد نصت المادة (2/39) من قانون الضرائب العام بعدم جواز خصم بعض التعاملات، المصادرات، الجزاءات .

انظر: سالم محمد سلمان المفلح، مصدر سابق، ص148 .

([2]) الخصاونة، مصدر سابق، ص ص64-65 .

([3]) المصدر نفسه، ص65 .

من كل ما تقدم نحن نرى عدم إخضاع الأرباح غير المشروعة لضريبة الدخل، وعليه فلا حاجة إلى الولوج في تفاصيل النفقات غير المشروعة استنادا إلى الحجج الآتية:

1. أن قانون ضريبة الدخل العراقي رقم 113 لسنة 1982 المعدل لم ينص صراحة على مشروعية الدخل من عدمه.
2. إن خضوع الأرباح غير المشروعة للضريبة يعني ذلك تشجيع الأشخاص على ممارسة هذه الأعمال التي بطبيعتها تكون مخالفة للقانون والشريعة الإسلامية الغراء لقوله تعالى ((يأأيها الذين آمنوا أنفقوا من طيبات ما كسبتم ومما أخرجنا لكم من الأرض ولا تيمموا الخبيث منه تنفقون))[1]، ولأن القانون وضع لحماية المجتمع من مثل هذه الجرائم كالاتجار بالمخدرات أو انتشار الفساد في الجهاز الإداري للدولة بتعاطي الرشاوي تحت أسم العمولات فضلا أن عدم المشروعية إما أن يرجع إلى مخالفة نص في القانون أو إلى مخالفة النظام العام والآداب وأن نص القانون يكون مبنيا على اعتبارات النظام العام والآداب.
3. ان القول أن الدخول المشروعة تفرض عليها الضريبة والدخول غير المشروعة لا تفرض عليها الضريبة باعتبار الضريبة عقوبة على الدخول المشروعة، مردود في نظرنا لان الدخول الغير المشروعة معرضة لعقوبة أشد من الضريبة ألا وهي عقوبة جنائية وما يتبعها من مصادرة للأموال كلها فضلا عن أن الضريبة هي مساهمة مالية في الأعباء العامة استنادا للسيادة والتضامن المالي لتحقيق قاعدة العمومية، أي أن جميع أعضاء المجتمع ملتزمون بأن يساهموا في مواجهة الأعباء العامة وكل حسب مقدرته التكليفية، أي أن الضريبة ليست عقوبة.

([1]) سورة البقرة آية (267) .

4. صعوبة إجراء التقدير على مثل هذه الدخول، لعدم الوصول إلى الدخل الحقيقي لها، لأنها غالبا ما تكون بشكل مخفي، وأنه من غير المعقول تقديم إقرار ضريبي عن نشاط تجارة المخدرات مثلا.
5. عدم اتفاق القضاء على ذلك إذ على الرغم من القضاء المصري قد قبلوا بتنزيل النفقات غير المشروعة ونحو ذلك في الأصل كان معارضا لها أما الاتجاه الحديث أكد على عدم خضوعها لضريبة الدخل، أما القضاء الأردني فقد كان معارضا لتنزيل النفقات وكذلك ما جاء في بعض نصوص التشريع الفرنسي بعدم جواز خصم النفقات غير المشروعة.

الفصل الرابع

الإيرادات غير الدورية

ينطوي تحت الإيرادات غير الدورية في التشريع الضريبي العراقي الأرباح الرأسمالية والأرباح الناتجـة عن التصرف بالعقارات والتعويضات لذا سوف نقسم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث وكما يأتي:

المبحث الأول: الأرباح الرأسمالية

المبحث الثاني: الدخول الناجمة عن نقل ملكية العقار أو حق التصرف

المبحث الثالث: التعهدات والالتزامات والتعويضات بسبب عدم الوفاء

المبحث الأول
الأرباح الرأسمالية[1]

تختلف طبيعة الأرباح الرأسمالية ومفهومها عن الأرباح الإيرادية (العادية)، إذ تتحقق الأرباح الإيرادية (العادية) نتيجة مزاولة المنشأة لنشاطها التجاري، أو الصناعي أو غيره بالاعتماد على الأصول الرأسمالية التي تملكها المنشأة عن طريق مزاولتها للنشاط الذي يحقق لها الإيراد العادي بوصفه هدفا اساسيا تبتغيه من وراء هذا النشاط الاقتصادي أما تصرف المنشأة في الأصول الرأسمالية أو بعضها فلا تلجأ اليه إلا استثناء لأن اقتناء هذه الأصول أساسا، ليس لغرض الاتجار بها وإنما لغرض المساهمة أو المساعدة في تحقيق الربح العادي[2]. وقد اختلف الفقه حول خضوع الأرباح الرأسمالية لضريبة الدخل من عدمه[3]. وتعد الأرباح الرأسمالية أحد أنواع الدخول، ومن أهم صورها هي بيع الأصول الثابتة، وإعادة تقييم الأصول الثابتة:

---

(1) يقصد بها الأرباح الناشئة من التصرف بالموجودات الثابتة بالبيع وغيرها، أي الأرباح الناتجة من التصرف بملكية الأموال المخصصة لانتاج السلع والخدمات ومن ثم يمكن عدها بأنها الأرباح المتحققة من عملية عارضة تتصل بتصرف بأصل ثابت من الأصول التي ليس غرضه الأساسي التصرف بها والتي تعتبر بطبيعتها وسيلة لممارسة النشاط لا غاية لها . أنظر:د.هشام العمري (الأرباح الرأسمالية ومدى خضوعها للضريبة)، مجلة المالية، العدد الرابع، السنة الرابعة، بغداد، 1977، ص47 .

(2) د. عادل الحياري (الضريبة على الدخل العام)، مصدر سابق، ص227 .

(3) لمزيد من التفصيل راجع: د.محمود السيد الناغي (الضريبة الموحدة)، المطبعة العربية الحديثة، القاهرة، 1994، ص379 وما بعدها .

المطلب الأول
بيع الأصول الثابتة[1]

من المعروف لدينا أن الأصول الثابتة تعتبر وسيلة لإنتاج الدخل، وعليه فلا يتم التصرف بها بالبيع أو بغيره وإن حدث ذلك فيعد استثناء على الأصل العام. لذا فإذا قامت المنشأة ببيع بعض أصولها الثابتة كنتيجة للاستغناء عنها أو لاستبدالها بأخرى أكثر كفاية وإنتاجية أو بدافع التصفية، فالزيادة في ثمن البيع عن القيمة الاسمية أو القيمة الدفترية للأصول الثابتة (أي عن سعر الشراء) بعد استبعاد الاندثار حتى تاريخ البيع تعد ربحا رأسماليا وفي الوقت نفسه يعتبر النقص في ثمن البيع عن القيمة الدفترية للأصل خسارة رأسمالية يتحملها وعاء الضريبة[2]. ويشترط لخضوع الربح الرأسمالي للضريبة تحققه فعلا أما إذا كان احتماليا أو صوريا أو مشكوكا فيه فإنه لا يدخل ضمن وعاء الضريبة، كما يشترط لخضوع هذه الأرباح للضريبة ان تكون الممتلكات أصلا من أصول المنشأة أي جزءا من رأسمالها، وهذا الأمر لا يثير أية صعوبة فيما يتعلق بالشركات التي تتمتع بكيان قانوني بخلاف المنشآت الفردية التي لا تتمتع بشخصية مستقلة عن شخصية ملاكها ومن ثم فإن أموالها قد تختلط بأموال هؤلاء المالكين لذلك لابد من التمييز بين رأس المال المستثمر في العمل التجاري وبين ثروة المكلف الخاصة، بحيث تخضع للضريبة الأرباح الناتجة عن بيع ممتلكات المنشأة التجارية دون الممتلكات الخاصة[3].

---

(1) الأصول الثابتة:- هي تلك العناصر المملوكة للشركة والتي تهدف من ورائها إلى الإبقاء عليها والاستعانة بها في إنتاج الدخل وإلا يكون التصرف بها هو الغرض الأساسي منها، وهي أما أن تكون مادية ولها كيان مادي ملموس سواء أكانت منقولة أم غير منقولة، أو كيان معنوي على شكل تعاقدات قانونية أو اعتبارات اقتصادية أو فنية . انظر: د.اسماعيل خليل اسماعيل (المحاسبة الضريبية)، مصدر سابق، ص365 .

(2) د. عادل فليح العلي (المالية العامة والتشريع المالي)، مصدر سابق، ص243 وما بعدها .

(3) د. مدحت عباس أمين (ضريبة الدخل في التشريع الضريبي العراقي)، القسم الأول، مصدر سابق، ص44.

والسؤال الذي يطرح نفسه ما هو حكم هذه الأرباح في التشريع الضريبي العراقي، أي أتخضع لضريبة الدخل أم لا ؟

للإجابة عن هذا التساؤل لابد من الرجوع إلى قوانين ضريبة الدخل السابقة والملغية ثم بعد ذلك نعود ونوضح موقف القانون النافذ حاليا، ففي ظل قانون ضريبة الدخل رقم (85) لسنة 1956 أخضعت هذه الارباح لضريبة الدخل وذلك من خلال النص صراحة عليها في الفقرة (4) من المادة (2) من القانون ذاته إذ نص على اخضاع (الربح الناجم من التصرف في ذات الأموال المعدة لانتاج الدخل أو في منافعها كالمعامل والمصانع والمخازن ودور السينما والملاهي ...الخ) لضريبة الدخل، ونتيجة لذلك فإن الخسائر الرأسمالية تخصم من الدخل استنادا إلى خضوع الأرباح الرأسمالية للضريبة.. ولكن عندما الغي هذا القانون وحل محله القانون رقم (95) لسنة 1959 فقد جاء خاليا من هذا النص، الأمر الذي أدى بالسلطة المالية إلى عدم إخضاع الأرباح الرأسمالية لضريبة الدخل، مسوغة ذلك برغبة المشرع الضريبي العراقي التي عبر عنها بإلغاء الفقرة (4) من المادة (2) ولو كان قد قصد إخضاعها للضريبة لنص عليها صراحة كما فعل القانون الذي سبقه أي أنه استبعد إخضاع الأرباح الرأسمالية للضريبة، وعليه فقد اتخذت السلطة من هذا الإلغاء قرينة على رغبة المشرع الضريبي العراقي في عدم إخضاع الأرباح الرأسمالية للضريبة وبذلك أصبحت الخسائر الرأسمالية غير قابلة للخصم[1].

وبعد صدور القانون رقم (113) لسنة 1982 المعدل لم ينص صراحة على إخضاع الأرباح الرأسمالية لضريبة الدخل، أي سار على المنهج ذاته الذي سار عليه القانون رقم (95) لسنة 1959 الملغى. ولكن نص في الفقرة (6) من المادة (2) على إخضاع أي مصدر غير خاضع أو غير معفى بقانون لضريبة الدخل، هذا من ناحية ومن ناحية أخرى فقد نص في الفقرة (11) من المادة (8) من القانون ذاته على تنزيل الأصول الثابتة المعنوية اذ جاء فيه (ينزل من الدخل أقساط إطفاء الموجودات غير

([1]) د. صالح يوسف عجينة، مصدر سابق، ص ص181-183؛ د. هشام صفوت العمري (الضرائب على الدخل)، مصدر سابق، ص28.

المادية...) يتضح من خلال النص بأن المشرـع الضرـيبي العراقـي قـد سـمح بتنزيـل الأصـول الثابتـة المعنوية كشهرة المحل وحقوق براءة الاختراع والعلامات التجارية[1] من الدخل الإجمالي. كما نصت المادة (16) من القانون نفسه على اعتبار ما ينتج عن تصـفية أصـول المنشـأة في حكـم توزيـع الأربـاح احتياطيـا تشـمله ضريبة الدخل بوعائها، من كل ما تقدم نرى ضرورة إخضاع الأرباح الرأسمالية لضريبة الدخل وسـندنا في ذلـك الفقرة (6) من المادة (2) التي جعلت من قانون الضريبة قانونا عاما فقد أخضع كل ربح للضريبة من المصادر التي لا تخضع ما دامـت لم تعـف، كـما وإن الفقـرة (11) مـن المـادة (8) نصـت عـلى تنزيـل الأصـول الثابتـة المعنوية، وعليه يصبح أمر خضوعها واجبا تطبيقا لقاعدة الغرم بالغنم. وكـذلك فإنـه لـيس مـن بـاب العدالـة الضريبية أن تخضع الأرباح الاعتيادية والإيرادات الدورية الأخرى لضرـيبة الـدخل وتبقـى الأربـاح الرأسـمالية خارج نطاق الضريبة على الرغم من أن هذه الأرباح ليست نتاج جهد مبـذول ولا تتعلـق بالنشـاط الاعتيـادي للمشروع. فضلا عن أن القانون الضريبي يعتبر قانونا ذا صبغة مالية فهو دائما يسعى إلى تحقيق الوفرة الماليـة للخزانة العامة سواء أكانت الأرباح دورية (حسب نظرية المصدر) أما أرباحا غير دورية أي رأسمالية

[1] يقصد بشهرة المحل قدرة المنشأة على تحقيق أرباح مستقلة تزيد على الأرباح العاديـة التـي تحققهـا المنشـأة المماثلـة وعرفهـا مجلس اللوردات البريطاني بأنها لا شيء أكثر من الاحتمال الذي يضمن عـودة الزبـائن القـدماء إلى المكـان القـديم، ولشـهرة المحل نوعان هما: شخصية - تتعلق بصورة أساسية بذات الشخص لما يتمتع به من الدقـة والإبـداع والنــزاهة في عملـه ولا يتصور بيع أو شراء مثل هذه الشهرة . أما النوع الثاني مكانية - تتعلق بالمشروع وجودا وعدما إذ يمكن التصرف بهـا بـالبيع أو الشراء وهذا هو المقصود بشهرة المحل . انظر:د.مدحت عبـاس أمـين (نظريـة التكـاليف في التشرـيع الضرـيبي العراقـي) مصدر سابق، ص444؛ د. صالح يوسف عجينة، مصدر سابق، ص327 .

أما براءة الاختراع فهي ابتكار أي إنتاج صناعي جديد أو اكتشاف طريقة جديدة للحصول على إنتاج صناعي قائم أو نتيجة صناعية موجودة أو الوصول إلى تطبيق جديد لطريقة صناعية معروفة . والعلامة التجارية والصناعية هي كل إشارة تستعمل لتمييز طبيعة البضاعة و منشئها. انظر:د. عبد الحميد الرفاعي (التكاليف في ضريبة الأرباح التجارية والصناعية)، مصدر سابق، ص544.

(حسب نظرية الإثراء) وأن غالبية التشريعات الضريبية في الوقت الحاضر تميل إلى الاخذ بنظرية الإثراء أي تخضع الأرباح الرأسمالية لضريبة الدخل.

المطلب الثاني
إعادة تقييم الأصول الثابتة

كما هو معلوم أن الأصل العام هو أن المكلف لا يقوم بإعادة تقييم الأصول التي يملكها لأنها تقدر في دفاتره بثمن تكلفتها بعد استبعاد الاندثار في نهاية سنته المالية ولكن قد يحدث أن يقوم المكلف بإعادة تقييم هذه الأصول لظروف معينة هي[1]:

أولا: ارتفاع قيمة هذه الأصول ارتفاعا كبيرا بصفة نهائية ويستخدم المكلف هذه الزيادة لتقوية مركزه المالي.

ثانيا: انخفاض قيمة هذه الأصول انخفاضا كبيرا، الأمر الذي قد يدفع بالمكلف إلى إظهارها بالقيمة الحقيقية حتى تمثل حساباته مركزه المالي بدقة.

ثالثا: تغير شكل الشركة القانوني بانفصال شريك وانضمام شريك واندماجها بشركة أخرى وذلك من أجل تحديد حصة الشريك المنفصل أو المنضم في صافي الأصول وتحديد حصة الشريك عند الاندماج تحديدا يتفق مع الواقع والحقيقة ففي الحالتين (اولا وثانيا) تكون الأرباح أو الخسائر وهمية ومن ثم فلا مجال لإخضاعها للضريبة[2]، أما في الحالة (ثالثا) فتكون الأرباح أو الخسائر حقيقية وليست وهمية لان تغيير الشركاء واندماج الشركات يكونان مصحوبين بتصرفات قانونية يترتب عليها تصفية الشركة، فإعادة تقييم الأصول هي في حقيقتها بيع لأصول الشركة القديمة

([1]) جهاد سعيد خصاونة، مصدر سابق، ص51 .

([2]) هذا ما قضت به محكمة استئناف القاهرة بأن الزيادة التي طرأت على قيمة أصول المنشأة أو التي تظهر عند وضع ميزانيتها السنوية لا يمكن أن تعد ربحا ولا تخضع للضريبة إلا إذا تم البيع فعلا وتحقق الربح.
مشار اليه في:د. مدحت عباس أمين (ضريبة الدخل في التشريع الضريبي العراقي)، مصدر سابق، ص44 .

للشركة الجديدة لذلك فإن الأرباح أو الخسائر الحقيقية يمكن التعامل معها ضريبيا باعتبارها أرباحا رأسمالية وتأخذ الحكم نفسه في بيع الأصول الثابتة.

مما تقدم يمكن أن نخلص إلى القول أن السلطة المالية في العراق اتجهت إلى عدم إخضاع الأرباح الرأسمالية للضريبة على الرغم من توافر دليل الإخضاع ألا وهو نص الفقرة (6) من المادة (2) هذا ما دفع بعض الفقهاء إلى وصف موقف المشرع العراقي بأنه تقهقر إلى الوراء[1]

أما عن موقف التشريعات الضريبية المقارنة فيلاحظ أنها قد تباينت في إخضاع الأرباح الرأسمالية لضريبة الدخل[2]، وهي كما يأتي:

أولا- موقف التشريع الضريبي الأردني:

لو تفحصنا القانون الأردني رقم (57) لسنة 1985 المعدل لوجدنا أنه لم ينص على إخضاع الأرباح الرأسمالية لضريبة الدخل وإنما إعفاها منها وذلك من خلال نصه في الفقرة (أ/11) من المادة (7) من ذات القانون على إعفاء (الأرباح الرأسمالية

---

(1) د. صالح يوسف عجينة، مصدر سابق، ص184 .

(2) ففي التشريع الفرنسي: أخضع الأرباح الرأسمالية لضريبة الدخل ويتم تحديد هذه الأرباح على أساس مجموع العمليات التي قامت بها المنشأة أيا كانت طبيعتها، كما وتسري ضريبة الدخل على الأرباح المتحققة من بيع الأصول الرأسمالية والأرباح الرأسمالية مع تقرير بعض الإعفاءات بشروط معينة فيما يخص الأرباح الرأسمالية التي تتحقق في حالات إندماج الشركات او العمليات الجبرية كالحريق أو نزع الملكية أو مقايضة الأصول الثابتة أو الوفاة .

وفي انكلترا: تسري ضريبة الدخل على بعض صور الأرباح الرأسمالية التي تتحقق فعلا ويسمح التشريع الانكليزي استبعاد بعض الخسائر الرأسمالية، استهلاكات بعض الأصول .

أما المشرع الأمريكي: فقد أختط لنفسه طريقا خاصا يختلف عن ما ذهب اليه التشريع الفرنسي والانكليزي اذ أن القضاء الأمريكي رأى أن الضريبة على الدخل تتناول الأرباح الرأسمالية وأن لم ينص عليها القانون بنص صريح ولم تتردد المحكمة العليا في إخضاع الأرباح الرأسمالية لضريبة الدخل سواء بالنسبة إلى الشركات أم بالنسبة إلى الافراد . انظر:د. هشام العمري (الأرباح الرأسمالية) مصدر سابق، ص6 وما بعدها؛ صادق محمد حسن الحسني (دراسة تحليلية لوعاء ضريبة الدخل في العراق ومدى مسايرته لقواعد المحاسبة)، مصدر سابق، ص157 وما بعدها .

وتعتبر الأرباح الناجمة من شراء الأراضي والعقارات والأسهم والسندات وبيعها من هـذه الأربـاح ...) وينطلق عدم سريان الضريبة على الأرباح الرأسمالية على أساس أن النص بعدم خصم الخسائر الرأسمالية مـن الدخل الذي تسري عليه الضريبة[1]، يعد قرينة على رغبة المشرع الأردني في عدم سريـان ضريبـة الـدخل عـلى الأرباح الرأسمالية.

ثانيا- موقف التشريع الضريبي المصري:

تعتبر الأرباح الرأسمالية أحد عناصر تكوين وعاء الضريبة الموحدة عـلى الـدخل في مصر إذ أخضـعها المشرع لضريبة الدخل من خلال نصه على أن(تسري الضريبة على الأرباح الناتجة من بيع أي أصل من الأصول الرأسمالية للشركة وكذلك الأرباح المتحققة من التعويضـات نتيجـة الهـلاك أو الاسـتيلاء عـلى أصـل مـن هـذه الأصول سواء أثناء قيام الشركة أو عند انقضائها)[2].

يتضح من خلال النص بأن المشرـع الضرـيبي المصري قـد أخضـع الأربـاح الرأسـمالية المتحققـة مـن المصادر الآتية لضريبة الدخل وهي:

1. بيع أي أصل من الأصول الرأسمالية عندما يكون ذلك زيادة عن القيمة الدفترية.
2. إعادة تقييم الأصول الرأسمالية عند تحويل المنشأة من كيان قانوني معين إلى كيان قانوني آخـر أو عند انفصال شريك أو دخول شريك جديد وكذلك عند اندماجها في شركة أخرى.
3. التعويضات التي تحصل عليها المنشأة من أية جهة بسبب هلاك أصـولها الرأسـمالية أو الاسـتيلاء عليها.

ثالثا- موقف التشريع الضريبي السوري

لدى الرجوع إلى قانون ضريبة الدخل السوري رقم (24)، لسنة 2003 يلاحظ أنه نص في الفقرة (أ) من المادة (7) منه على ان (يتألف الربح الصافي من مجموع

(1) الفقرة (هـ) من المادة (11) من قانون ضريبة الدخل الأردني المرقم (57)لسنة 1985 المعدل .

(2) المادة (117) من قانون ضريبة الدخل المصري المرقم (187) لسنة 1993 .

الإيرادات الإجمالية لأعمال المكلف الخاضعة لهذه الضريبة على اختلاف أنواعها...).

يتضح من خلال النص بأن الربح الصافي الخاضع للضريبة يشمل ما يأتي:

1. أرباح الاستثمار الصافية.
2. الزيادة الرأسمالية الناجمة عن التخلي عن موجودات المنشأة أو جزء منها.
3. الأرباح العارضة التي تحققها المنشأة.

أي أن المشرع الضريبي السوري قد أخضع الأرباح الرأسمالية الناجمة عن التخلي عن موجودات المنشأة بأجمعها أو جزء منها والتي ليست معدة في الأصل للبيع ويدخل ضمن هذه الأرباح شهرة المحل وخلوه، كما وأن الزيادة التي قد تطرأ على قيمة أصول المنشأة التي تظهر عند وضع ميزانيتها السنوية لا يمكن أن تعتبر إلا ربحا وتخضع للضريبة متى تم البيع فعلا وتحقق الربح[1].

ومما تجدر الإشارة إليه أن المشرع السوري قد عد النفقات الرأسمالية التي تؤدي إلى زيادة قيمة الموجودات الثابتة[2] من الأعباء التي لا يجوز تنزيلها.

مما تقدم يتضح أن غالبية التشريعات الضريبية قد أخضعت الأرباح الناجمة عن الأصول الرأسمالية لضريبة الدخل وهذا ما سار عليه المشرع الضريبي المصري والسوري اللذان تأثرا بالتشريع الفرنسي الذي أخضع هذه الأرباح لضريبة الدخل أيضا. أما التشريع العراقي فلم يخضع هذه الأرباح لضريبة الدخل على الرغم من وجود نص الفقرة (6) من المادة الثانية تسمح له بإخضاعها لضريبة الدخل. أما المشرع الأردني فقد ذهب أبعد من المشرع العراقي وذلك بإعفائه الأرباح الرأسمالية من ضريبة الدخل بالرغم من أن كلا القانونين قد تأثر بالقانون الإنكليزي الذي بدوره أخضع هذه الأرباح لضريبة الدخل ونحن بدورنا نرى ضرورة إخضاع مثل هذه الأرباح لضريبة الدخل للأسباب التي ذكرت سابقا.

([1]) د. عصام بشور وآخرون (التشريع الضريبي)، مصدر سابق، ص232 وما بعدها .

([2]) المادة (8) من قانون ضريبة الدخل السوري المرقم (24) لسنة 2003 .

المبحث الثاني
الدخول الناجمة عن نقل ملكية
العقار أو حق التصرف فيه

قضت المادة ثانيا من قرار مجلس قيادة الثورة السابق المرقم 120 لسنة 2002[1] على أن (تفرض ضريبة مقطوعة بنسب تصاعدية من قيمة العقار أو حق التصرف فيه المقدر وفق أحكام قانون تقدير قيمة العقار ومنافعه المرقم بـ(85) لسنة 1978 أو البدل أيهما أكثر، على مالك العقار أو صاحب حق التصرف فيه، عند نقل الملكية أو حق التصرف بأية وسيلة من وسائل نقل الملكية أو كسب حق التصرف أو نقله، كالبيع والمقايضة والمصالحة والتنازل والهبة وإزالة الشيوع وتصفية الوقف أو المساطحة ويعامل المستأجر معاملة المالك عند إيجاره العقار الذي دخل في تصرفه بعقد المساطحة وتحتسب وفق ما يأتي ... الخ).

يتضح من خلال النص أن المشرع الضريبي العراقي قد أخضع للضريبة الدخول المتحققة من نقل ملكية العقار والدخول المتحققة من نقل حق التصرف[2]، كما

([1]) نشر هذا القرار بجريدة الوقائع العراقية بالعدد المرقم (3938) في 2002/7/8 والذي الغى الفقرة (4) من المادة (2) من قانون ضريبة الدخل العراقي المرقم 113 لسنة 1982 المعدل والتي كانت تنص على إخضاع (الأرباح الناجمة عن نقل ملكية العقار أو نقل حق التصرف فيه ولو لمرة واحدة بأي وسيلة من وسائل نقل الملكية أو كسب حق التصرف أو نقله كالبيع والمقايضة والتنازل والهبة وإزالة الشيوع وتصفية الوقف والمساطحة، ويعامل المستأجر معاملة المالك عند إيجاره العقار الذي دخل في تصرفه بعقد المساطحة وتقدر قيمة العقار وفق القواعد الآتية ...الخ)

([2]) العقار: هو كل شيء له مستقر ثابت بحيث لا يمكن نقله أو تحويله دون تلف، ومن ثم فهو يشمل الأرض والبناء والغراس والجسور والسدود والمناجم وبغض النظر عن سبب عدم إمكانية تحويله، كما ويلحق بالعقار ما يسمى العقار بالتخصيص وهو المنقول الذي يضعه مالكه في خدمة العقار أو استغلاله . انظر: الفقرة (1) من المادة (62) والمادة (63) من القانون المدني العراقي المرقم (40) لسنة 1951 .

وحق الملكية: هو حق عيني أصلي من شأنه أن يتصرف به المالك في حدود الجواز الشرعي والقانوني تصرفا مطلقا في الشيء المملوك عينا ومنفعة واستغلالا، اذ ينتفع بالعين المملوكة وبغلتها وثمارها ونتاجها ويتصرف بالعين بجميع التصرفات غير الممنوعة شرعا وقانونا . انظر: المادة (1048) من القانون نفسه.

أما حق التصرف: فهو حق عيني أصلي يمكن صاحبه من الانتفاع بالأرض الأميرية واستغلالها بهدف تحقيق النفع العام، اذ يكون لصاحبها حق التصرف وهناك نوعين من التصرفات مادية وقانونية .

المادية تتمثل بحق الانتفاع بالأرض وزوائدها الطبيعية والصناعية أما القانونية فتتمثل ببيع حق التصرف (الإفراغ) أو المقايضة به أو رهنه تأمينا أو حيازا على أن تبقى في كل الأحوال رقبة الأرض مملوكة للدولة . انظر: المادة (1169) من القانون المدني العراقي المرقم (40) لسنة 1951 .

لم يشترط الاحتراف في تجارة الأموال غير المنقولة، هذا يعني أنه قد أخذ بالمفهوم الواسع للدخل، أي بنظرية الإثراء. وكذلك لم يتقيد بوسيلة دون سواها من وسائل نقل الملكية وهذا المعنى المستفاد من عبارة (بأي وسيلة كانت) الواردة في النص، فضلا عن أن الوسائل التي وردت في النص كانت على سبيل المثال لا الحصر، وذلك لأن حرف (الكاف) يفيد التشبيه وهو المعنى المستفاد من عبارة (كالبيع...الخ). كما أن الضريبة على نقل ملكية العقار أو حق التصرف هي ضريبة عينية مقطوعة مفروضة على القيمة العمومية للعقار وليس على الأرباح المتحققة عن بيع العقار كما ذهبت إليه الفقرة (4) من المادة (2) الملغاة، لذا فهي ليست مشمولة بالتنزيلات والسماحات المنصوص عليها في قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ[1] وهذا بدوره يتعارض مع خصائص قانون ضريبة الدخل الذي يمتاز بشخصيته الضريبية التي تمتاز بها الضرائب المباشرة هذا من ناحية، ومن ناحية أخرى يتعارض مع نص الفقرة (2) من المادة (1) من القانون ذاته الذي ينص على أن تفرض الضريبة على الدخل الصافي لا الدخل الإجمالي. كما إن المشرع الضريبي العراقي لم يقتصر على نوع معين من العقارات بل شمل جميع أنواع العقارات بصرف النظر عن جنسها واستخدامها ومساحتها فسواء أكان العقار مملوكا ملكا صرفا أم موقوفا وسواء أعد للتجارة

([1]) المادتان (8،12) من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ .

كالمحلات التجارية والمكاتب التجارية أم للزراعة كالأراضي الزراعية والبساتين أم للصناعة كالمعامل والمصانع والمنشآت الصناعية الأخرى ام لأغراض سكنية كالدور والشقق ومهما كانت مساحتها وبغض النظر عن كون مالكها مقيما في العراق أم غير مقيم وسواء أكان عراقيا أم عربيا أم أجنبيا وذلك لعمومية النص. هذا وتجري عملية تقدير الضريبة من خلال الموازنة بين البدل المعلن عنه في عملية نقل ملكية العقار أو حق التصرف فيه وبين القيمة المقدرة لذلك العقار طبقا لقانون تقدير قيمة العقار ومنافعه رقم (85) لسنة 1978 فتأخذ السلطة المالية بالقيمة الأكثر منهما على أن تطرح منها مبلغ الإعفاء وقيمته (20) مليون دينار عن كل عقار وتخضع الباقي للأسعار القانونية التصاعدية ولم يتحدد الإعفاء بمرة واحدة وإنما يستفيد المكلف منه مهما تعددت حالات البيع.

أما عن حالات نقل الملكية فهي تتمثل بالآتي:

1- البيع: يعتبر عقدا من عقود المعاوضات الملزمة للجانبين ويعرف بأنه مبادلة مال بمال وينطوي تحت ذلك الصرف (النقد بالنقد) والمقايضة (العين بالعين) والبيع المطلق (العين بالنقد) وهو المقصود، وبيع العقار لا ينعقد إلا إذا سجل في الدائرة المختصة (دائرة التسجيل العقاري) واستوفى الشكل الذي نص عليه القانون[1]، والسؤال الذي يطرح نفسه هو ما الحكم[2] لو أن العقد قد أبرم خارج دائرة التسجيل العقاري؟ ثم بعد ذلك يراجع ذوي العلاقة لتسجيلها وفقا للقانون فهل يؤخذ بتاريخ إبرامها أساسا لتحديد السنة التقديرية التي يجري فيها التقدير، وإذا ما أخذ بها ما الحكم بالنسبة إلى التقادم المنصوص عليه في القانون، وهل يعول على البدل المبين تجاهها؟

للإجابة عن هذا التساؤل يمكن القول أن لا عبرة بالبيع الجاري خارج دائرة التسجيل العقاري فيما يتعلق بقانون ضريبة الدخل لكون القانون المدني يرتب عليه

---

(1) د. سعيد عبد الكريم مبارك وآخرون (الموجز في العقود المسماة)، دار الكتب للطباعة والنشر بغداد، 1992-1993، ص ص9-11؛ المادة (506) من القانون المدني العراقي المرقم 40 لسنة 1951 .

(2) الوسواسي، ج1، مصدر سابق، ص84 .

أثرا لا داعي لذكره لعدم الخروج عن الموضوع، وعليه يمكن اتباع جميع القواعد المقررة من تاريخ التسجيل في دائرة التسجيل العقاري.

وعند الرجوع إلى الفقرة (4) من المادة (2) الملغاة يتبين انها كانت تنص على إخضاع (الأرباح الناجمة ...الخ) لضريبة الدخل أي كانت تشترط لأجل فرض الضريبة حصول الربح من عملية البيع أو الإفراغ، أما بصدور القرار (120) لسنة 2002 فقد أصبحت عملية البيع تخضع للضريبة على التداول، أي الضريبة على نقل ملكية العقار أو حق التصرف فيه، فلم يشترط المشرع الضريبي العراقي تحقق الربح في البيع فالضريبة بعد صدور القرار المذكور آنفا تفرض على كل عملية بيع بشكل مستقل حتى لو كان نصيب مثل هذه العملية الخسارة ما دامت القيمة المقدرة للعقار أو البدل أيهما أكثر تزيد على (20) مليون دينار، وهذا في رأينا لا يتناسب مع مبدأ شخصية الضريبة لأن الضريبة لا تفرض على الأشخاص ولا على الأموال سواء أكانت منقولة أم غير منقولة وإنما يجب أن تفرض على الأرباح المتحققة من جراء ممارسة الأشخاص للأعمال. كما ان القرار المذكور يؤدي بالأشخاص الذين يتخذون الاحتراف بالمتجارة بالعقارات وسيلة للإفلات من دفع الضريبة وذلك من خلال تجنب الضريبة أي اللجوء إلى المتاجرة بالعقارات التي تقل قيمتها عن (20) مليون وتكرار هذه العملية عدة مرات دون أن تطالهم يد الضريبة.

2- المقايضة: لقد دمج المشرع العراقي بين البيع والمقايضة وذلك من خلال تعريفه للبيع بأنه (مبادلة مال بمال) الذي شمل كلا الوسيلتين إلا أنه يمكن القول بأنه إذا كان الثمن مبلغا من النقود كان العقد بيعا وإذا كان شيئا آخر غير النقد كان العقد مقايضة كما في مقايضة عقار بعقار آخر وهنا يجب التنويه بان العقد لا يتم إلا بتسجيله في دائرة التسجيل العقاري[1].

ويعد الدخل المتحقق بقيمة المقايضة خاضعا لضريبة الدخل، اذ يجري تقدير الضريبة على قيمة كل عقار مقايض به وفرض الضريبة على كل عقار على حدة بشرط أن تزيد قيمته المقدرة على نسبة الإعفاء القانونية وعليه فقد تفرض الضريبة

([1]) د. سعيد عبد الكريم مبارك وآخرون، مصدر سابق، ص ص15-16 .

على إحداهما دون الآخر إذا لم يتجاوز نسبة الإعفاء القانونية وقد تفرض الضريبة على كلا العقارين في حالة تجاوزهما نسبة الإعفاء القانونية.

3- **المصالحة:** هو عقد برفع النزاع يقطع الخصومة بالتراضي[1]. فإذا ترتب على عقد المصالحة انتقال ملكية العقار أو حق التصرف فيه من أحد طرفي العقد إلى الآخر، فيجري تقدير قيمة العقار وذلك من خلال التوازن بين القيمتين (البدل والقيمة المقدرة) فتأخذ القيمة الأعلى إذا كانت تزيد على نسبة الإعفاء وتفرض الضريبة على المدين.

4- **التنازل:** هو انقضاء الحق العيني من قبل صاحبه وذلك بالتخلي عنه لشخص آخر[2]. والتنازل عن العقار أما أن يتم بعوض فيأخذ حكم البيع أو أن يتم دون عوض فيأخذ حكم الهبة وفي الحالتين يخضع للضريبة إذا ما زادت قيمته أو البدل أيهما أكثر على مبلغ الإعفاء.

5- **الهبة:** هي تمليك مال لآخر بلا عوض ولكن قد يحدث في بعض الأحيان ان تكون الهبة بعوض فتختلط بمفهوم البيع، ولكن هذه الإشكاليات يمكن حلها عن طريق التحري بالكشف عن نية التبرع الموجودة في الهبة وغير موجودة في البيع والتي يمكن أن يستخلصها قاضي الموضوع من الوقائع ولا رقابة لمحكمة التمييز عليه في ذلك[3].

ومما تجدر الإشارة اليه انه إذا كان الموهوب عقارا وجب انعقاد الهبة في دائرة التسجيل العقاري، وقد أخضع المشرع الضريبي العراقي الدخل المتحقق من هبة العقار لضريبة الدخل وذلك للحد من ظاهرة التهرب الضريبي الذي قد يحصل تحت مظلة الهبة التي ربما تنطوي على بيع حقيقي، وعليه فإن الواهب هو المكلف بالضريبة وليس الموهوب له باعتباره يأخذ حكم البائع.

([1]) المادة (698) من القانون المدني العراقي المرقم (40) لسنة 1951 .

([2]) د. سعيد عبد الكريم مبارك، مصدر سابق، ص363 .

([3]) المصدر نفسه، ص13 .

والسؤال الذي يطرح نفسه ما الحكم في حالة رجوع الواهب عن هبته ؟ أي هل يجوز للواهب استرجاع ما دفعه من ضرائب ؟ للإجابة عن هذا التساؤل يمكن القول[1] أن قانون ضريبة الدخل لا يجيز للمكلف بدفع الضريبة استرجاع ما دفعه إلا في حالة دفعه أكثر مما يتحقق عليه من ضرائب[2] وكذلك في حالة دفع الضريبة دون أن يكون خاضعا لها. وعليه فإن رجوع الواهب عن هبته لا يجيز له استرجاع مبلغ الضريبة المدفوع عند الهبة، لأن ما تم دفعه قد تم استنادا إلى القانون ووفق شروطه وفي حدوده كما نص على ذلك القانون المدني[3]. الذي أجاز للواهب أن يرجع عن هبته برضاء الموهوب له، أو عند توافر أسباب معقولة نص عليها، ومع ذلك فإن قانون ضريبة الدخل له ذاتيته واستقلاله يختلف عن القانون المدني، ولدى الرجوع إلى القرار (120) الذي فرض الضريبة على عملية نقل ملكية العقار أو حق التصرف لا للربح المتحقق من وراء ذلك، وعليه فإذا تصرف الواهب بالعقار عن طريق الهبة تفرض الضريبة عليه إذا ما زادت قيمة العقار أو بدله (في حالة وجود بدل)

أيهما أكثر على مبلغ الإعفاء القانوني المحدد وقدره (20) مليون دينار.

6- إزالة الشيوع: إذا ملك إثنان أو أكثر شيئا فهم شركاء فيه على وجه الشيوع[4] والأصل أن تكون حصص الشركاء متساوية على الشيوع ما لم يقم الدليل على خلاف ذلك، وفيها يكون لكل شريك التصرف في حصته الشائعة تصرف الملاك ماديا أو قانونيا. وإزالة الشيوع معناها إنهاء المشاركة في ملكية العقار. وقد تتم إزالة الشيوع رضائيا حين يتفق الشركاء على البيع أو على القسمة إن كان العقار المشاع قابلا للقسمة. أو قد يحصل بصورة غير رضائية عن طريق المحكمة ففي هذه الحالة يلجأ الشركاء إلى المحكمة لإصدار قرار بيع العقار عن طريق المزايدة العلنية ويأخذ كل من الشركاء حصته من المال الشائع ويطلق على هذه الطريقة البيع غير

([1]) د. صالح يوسف عجينة، مصدر سابق، ص ص204-205 .

([2]) المادة (49) من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ .

([3]) المادة (620) من القانون المدني العراقي المرقم (40) لسنة 1951 .

([4]) المادة (1061) من نفسه .

الإرادي[1]. واستنادا إلى القرار (120) لسنة 2002 فإن الذي يخضع لضريبة الدخل بدل الإحالة القطعية ولا قيمة العقار.

والسؤال الذي يطرح نفسه هو هل أن الدخول المتحققة عن طريق إزالة الشيوع سواء أكانت رضائية أم غير رضائية تخضع لضريبة الدخل ؟

للإجابة عن هذا التساؤل يمكن القول انه لا يوجد ضمن قانون ضريبة الدخل ما يشير إلى ذلك ومع ذلك فإن البعض[2] يرى أن إزالة الشيوع غير الإرادية بالبيع هي المقصود من ذلك وتخضع للضريبة هذا ما أكدته محكمة التمييز[3]. وقد اعتبرت القسمة الرضائية أو الإرادية غير خاضعة للضريبة استنادا إلى نص المادة (1057) من القانون المدني العراقي النافذ، فضلا عن كونها تعيين أو تحديد الحصة الشائعة بالنسبة إلى كل شريك وعليه فإن ما يخضع للضريبة هو حالة إزالة الشيوع عن طريق المحكمة بواسطة بيع العقار لأنه هو المقصود بنقل الملكية أو حق التصرف، ويعد تاريخ الإحالة النهائية للعقار هو المعول عليه في تحديد السنة التي تفرض عنها الضريبة. وقد جاء في قرار محكمة التمييز برقم 32/ ضريبة /1962 في 1962/2/29 مايؤيد ذلك وهو: (أن الحكم الصلحي المتعلق بإزالة الشيوع بيعا وأن اكتسب الدرجة القطعية قبل أول نيسان /1958 إلا أن بدل البيع لا يتحقق قبضة إلا بالإحالة النهائية ولما كانت الإحالة النهائية وقعت بعد أول نيسان 1958 لذلك يكون القرار المميز صحيحا)[4] وفي قرارا آخر[5] للجنة الإستثنائية الأولى في 1994/10/10 الذي جاء فيه:(قدمت معاملة إزالة شيوع العقار المرقم 335/332

---

(1) د. محمد طه البشير ود. غني حسون طه (الحقوق العينية)، مديرية دار الكتب للطباعة والنشر، جامعة الموصل، 1982، ص97 وما بعدها .

(2) د. عادل فليح العلي (المالية العامة والتشريع المالي)، مصدر سابق، ص256 وما بعدها .

(3) قرار رقم 3/ضريبة/1967 في 1967/6/10 و26و27/ ضريبة /1966 مشار اليهما في: الوسواسي، ج1، مرجع سابق، ص94 .

(4) مشار اليه في: الوسواسي، ج1، مرجع سابق، ص92 .

(5) قرار اللجنة الاستثنائية الأولى في بغداد رقم 82ك/1994 بتاريخ 1994/10/10، الهيئة العامة للضرائب، الكتاب السنوي لسنة 1994، ص81 .

البوجمعة إلى الهيئـة العامـة للضرائب فـرع الكـرادة الشرقية.بتـاريخ 1993/12/19 بموجـب كتـاب محكمة الكرادة المرقم 2422/ب/992 في 1993/11/27 والمحال بتاريخ 1993/8/28 ببدل إحالة 7055000.000 دينار، وقد تم تقدير الكلفة إداريا بمبلغ مقـداره 275480.760 دينـار، عـلى اعتبـار كونهـا غـير مقيمـة لعـدم المراجعة وتم سـحب الضريبة مـن المحكمـة وسـددت بموجـب الوصـل المـرقم 2865842 في 1994/2/26 ثـم راجعت المكلفة بتاريخ 1994/2/12. وتم تعديل التقدير وأصبح مبلغ الضريبة 368780.760 دينـارا، وعنـدما طلبت المومأ اليها شمولها بالإعفاء المطلق عن حصتها في العقار المذكور لكونها لا تملك أي عقار آخـر مسـتقل باسمها ولكونها مطلقة من زوجها السيد س. بتاريخ 1993/12/11، بموجب حجة الطلاق الصادرة من محكمـة الأحوال الشخصية في الكرخ المرقمة 94/93ب 47 في 1994/1/13، رفض طلب شمولها بالإعفـاء المطلـق لكـون تحديد السنة الضريبية التي تم بها المحاسبة في حالات نقل الملكية يتبع إزالة الشـيوع عـلى تـاريخ الإحالـة في المحكمة استنادا إلى تعليمات الهيئة العامة للضرائب عدد 9286/2 في 1990/3/27. وليس عـلى تـاريخ تقـديم المعاملة وبراءة الذمة لكون إحالة العقار المذكور في 1993/8/28، بموجب كتاب محكمة المكلفة المومأ اليها في ذلك التاريخ متزوجة وغير مطلقة من قبل السيد س. والذي يملك العقار المرقم 442/3م19 جنينة وغزالية منذ عام 1979 فإن السلطة المالية رفضت طلبها استنادا إلى الفقرة 20/أ من المادة 7 من قانون ضريبة الدخل رقـم 113 لسنة 1982 المعدل التي اشترطت عدم تملك الزوج أو الزوجة والأولاد القاصرين لأي عقـار آخـر مسـتقل وصالح للسكن، ولدى التدقيق والمداولة وجد أن الاستئناف مقدم ضـمن المـدة القانونيـة فقـرر قبولـه شـكلا، ولدى عطف النظر على الموضوع وجد أن إجراء السلطة موافق للقانون والتعليمات النافذة لذا قررت اللجنـة بتأييد إجراء وتقدير السلطة المالية ورد الاسئناف وصدر القرار بتاريخ 1994/10/10). ولكن كيف يمكن تقدير الضريبة عند نقل ملكية الحصة الشائعة أو عند نقل ملكية العقار الشائع بأكمله ؟

للإجابة عن هذا التساؤل يمكن القول أن المشرع قـد أورد حكـما خاصـا في حالـة نقـل ملكيـة أسـهم محددة من العقار. وذلك بإجراء تقدير قيمة العقار بأكمله واستيفاء

الضريبة بنسبة الاسهم المنقولة إلى عموم العقار[1]. أما عند نقل ملكية العقار الشائع بأكمله فالأمر لا يختلف عن الحالة التي سبقتها فيجري تقدير الضريبة على عموم العقار ومن ثم ينزل مبلغ الإعفاء ليخضع المتبقي للأسعار المحددة بالقانون ومن ثم يقسم مبلغ الضريبة على الشركاء كل حسب حصته إلى عموم العقار[2].

7- **تصفية الوقف:** هو حبس الشيء عن تمليكه لأي شخص والتصرف به لمنفعة جهة بر وبدوافع دينية، وهو نوعان[3].

الوقف الذري والوقف المشترك. ويقصد بالوقف الذري ما أوقفه الواقف على نفسه أو ذريته معا أو عليهما، أو على شخص معين أو ذريته. أما الوقف المشترك فهو ما أوقفه الواقف على جهة خيرية أو على الأفراد أو الذراري[4]. وتتم تصفية الوقف أما بالقسمة عن طريق المحكمة بناء على طلب أحد المستحقين من المرتزقة أو الورثة وبعد اكتساب الحكم الدرجة القطعية تتولى المحكمة تقسيم الوقف إن كان قابلا للقسمة ففي هذه الحالة لا يخضع لضريبة الدخل كما هو الحال في إزالة الشيوع باعتبار أن القسمة هي إفراز أكثر من كونها بيعا أو مبادلة. أو قد تتم التصفية بالبيع وهنا تخضع القيمة التقديرية أو البدل أيهما أكثر لضريبة الدخل في حالة تجاوزه نسبة الحد المقرر بالقانون.

8- حق المساطحة: هو حق عيني يخول صاحبه الحق في إقامة بناء أو منشآت أخرى غير الغراس على أرض مملوكة للغير ويكون ذلك باتفاق بينه وبين صاحب الأرض المملوكة ملكا صرفا والأراضي الموقوفة وقفا صحيحا على حد سواء، وحق المساطحة يجب تسجيله في دائرة التسجيل العقاري، ولا يجوز أن تزيد مدة العقد بأي حال من الأحوال على (50) سنة فإن كانت المدة لم تحدد فلكل من المساطح وصاحب الأرض أن ينهي العقد بعد ثلاث سنوات من وقت تنبيه الآخر على ذلك. وبعد انتهاء مدة المساطحة يتملك صاحب الأرض المنشآت التي أقامها المساطح

([1]) انظر: المادة (3) من قرار مجلس قيادة الثورة المرقم 120 لسنة 2002 .

([2]) انظر: الفقرة (1) من المادة (2) من القرار نفسه .

([3]) د. صالح يوسف عجينة، مصدر سابق، ص224 .

([4]) المصدر نفسه، الصفحة نفسها .

على أن يدفع قيمتها مستحقة القلع ما لم يتفق على خلاف ذلك وهذا ما يشكل سببا لخضوع المساطح للضريبة[1].ومن بين حقوق المساطح المهمة هو حقه في التصرف بهذا الحق بالبيع وغيره من التصرفات الناقلة لهذا الحق شرط أن يتقيد في كل ذلك بالمدة المتفق عليها. فإذا ما تصرف المساطح بهذا الحق بالبيع إلى شخص آخر يخضع تصرفه هذا للضريبة على نقل ملكية العقار أو حق التصرف فيه بعد تنزيل الإعفاء القانوني من القيمة المقدرة للحق أو البدل أيهما أكثر وبصرف النظر فيما إذا كان قد حقق ربحا من وراء ذلك أم لا ودون النظر إلى ما كان عليه الحال قبل صدور القرار (120) لسنة 2002 إلى الأقساط السنوية لكلفة المساطحة[2].

بعد أن بينا الدخول الناجمة عن نقل ملكية العقار وحق التصرف فيه لابد من التطرق إلى الإعفاءات التي أوردها المشرع الضريبي العراقي والخاصة بالعقارات وكما يأتي:

1- إعفاء أول (20) مليون دينار من القيمة المقدرة للعقار أو البدل أيهما أكثر:

قضت الفقرة (1) من المادة (ثانيا) من قرار مجلس قيادة الثورة المرقم (120) لسنة 2002 على إعفاء (أول 20 مليون دينار من قيمة العقار المقدرة أو بدله) ويهدف المشرع من وراء ذلك تخفيف الأعباء الضريبية على أصحاب العقارات ذات القيمة المالية المنخفضة فهم لا يخضعون للضريبة ما لم تكن قيمة العقار المتصرف فيه تزيد على (20) مليون دينار. أما أصحاب العقارات ذات القيمة المرتفعة التي تزيد قيمتها على نسبة الإعفاء فتخضع للضريبة. ومما تجدر الإشارة اليه أن الإعفاء يتعلق بالعقار لا بالمكلف فقد يتعدد المكلفون في عقار واحد كما في حالة الشيوع.

أما ما يتعلق بالإعفاء فلدينا بعض الملاحظات الآتية:

([1]) د. محمد طه البشير ود .غني حسون طه، مصدر سابق، ص ص316-320؛ المواد (1266-1270) من القانون المدني العراقي المرقم 40 لسنة 1951 .

([2]) ومما يجب التنويه به أن البند (2/ج) من المادة الثانية من قانون تعديل قانون ضريبة الدخل رقم (17) لسنة 1994 حددت بموجبه كيفية حساب كلفة المساطحة لغرض إخضاع أرباحها لضريبة الدخل . وقد نشر هذا القانون بالوقائع العراقية بالعدد المرقم (3530) في 1994/10/3 .

أ. أن المشرع الضريبي العراقي قد راعى أصحاب الدخول المنخفضة وعدم شمولهم بدفع الضريبة، هذا يعني من يقوم ببيع العقارات وشرائها لعدة مرات التي تقل قيمتها عن(20) مليون دينار لا يخضع للضريبة بالرغم من أنه يحقق أرباحا وفيرة قد تزيد على الأشخاص المشمولين بدفع الضريبة (أصحاب الدخول المرتفعة) الذي قد يبيع لمرة واحدة فقط وتلحق به خسارة إلا أنه مشمول بدفع الضريبة. وعليه نقترح تحديد مدة زمنية ولتكن (5) سنوات وذلك لعدم تكرار عملية البيع وتحقيق أرباح وفيرة لا تطالها يد الضريبة. فمثلا ان يتمتع المشمولون بالإعفاء به مرة كل خمسة سنوات لتجنب التكرار (الاحتراف) وللحد من الإفلات من دفع الضريبة.

ب.أن المشرع الضريبي العراقي قد راعى إلى حد كبير مستوى الأسعار السائد في البلد في السنوات الأخيرة التي أدت إلى ارتفاع الأسعار على العقارات لذلك حدد نسبة الإعفاء بـ(20) مليون دينار.

ج. لابد من التمييز بين الأشخاص الذين يمتهنون تجارة العقارات والأشخاص الذين يقومون ببيع عقارهم لأجل شراء عقار آخر بدلا منه لأسباب مختلفة وليس لتحقيق الربح لذلك لابد من وضع شروط زمنية أو غيرها لمعالجة ذلك.

2- إعفاء معاملات الهبة الجارية بين الأبوين وأبنائهما أو بين الزوجين:

قبل صدور القرار (120) كان هناك إعفاء مشابه لهذا الإعفاء فقد الغى المشرع الضريبي العراقي إعفاء معاملة الهبة التي تتم بين الأبوين وأولادهما، بشرط أن لا يملك الموهوب له دارا أو شقة سكنية أخرى على وجه الاستقلال خلال مدة السنتين السابقتين لتاريخ الهبة، فإذا تصرف الموهوب له تصرفا ناقل الملكية في الدار أو الشقة السكنية الموهوبة له خلال مدة (10) سنوات من تاريخ تسجيلها باسمه في دائرة التسجيل العقاري فإن هذا التصرف سوف يخضع للضريبة ولن يتمتع بالإعفاء[1].

(1) البندان (1،2) من الفقرة (2) من قرار مجلس قيادة الثورة المرقم (520) لسنة 1987 والمنشور في الوقائع العراقية بالعدد (3160) في 1987/7/27 .

وبالرجوع إلى القرار (120) يلاحظ أنه أعفى (معاملات الهبة الجارية بين الأبوين وأولادهما أو بين الزوجين)[1] من دفع الضريبة. يتضح أن المشرع الضريبي لم يحدد شروطا لمعاملات الهبة كما في السابق، فضلا عن أنه شمل الإعفاء الذي يتم بين الزوجين سواء من قبل الزوج للزوجة أم بالعكس[2]. ونحن نرى أن المشرع الضريبي عندما وضع شروطا معقدة في ظل الإعفاء السابق هو لأجل عدم التهرب من دفع الضريبة تحت أية ذريعة، أما في ظل القرار النافذ حاليا فإن احتمال التهرب من دفع الضريبة وارد وذلك لأن المشرع الضريبي لم يضع أية شروط تذكر. لذلك نحن نرى ضرورة وضع شروط محددة للإعفاء من أجل عدم فسح المجال أمام بعض الأشخاص من التهرب من دفع الضريبة.

3- إعفاء معاملات التنازل بين ذوي الشهيد على العقار الذي آل إليهم منه:

وهذا الإعفاء ليس بالجديد بل هو إعفاء موجود سابقا ولم يكن للمشرع سوى التأكيد على بقائه ساري المفعول على الضريبة في حالة نقل ملكية العقار أو حق التصرف فيه. وقد شمل هذا الإعفاء أية معاملة تنازل تتم من قبل أحد أفراد عائلة الشهيد إلى فرد آخر من العائلة نفسها (ذوي الشهيد) تكون معفاة من الضريبة على نقل ملكية العقار أو حق التصرف فيه سواء أكان التنازل بعوض أم دونه لعموم النص[3].

4- الاستملاك[4]:

كما مر بنا سابقا فإن وسائل نقل ملكية العقار أو حق التصرف فيه قد أوردها القرار (120) على سبيل المثال لا الحصر لذلك يمكن اعتبار الاستملاك من قبيل هذه الوسائل، إلا أن المشرع أعفى هذه الوسيلة والإبقاء على الإعفاء السابق الذي ورد في

([1]) المادة (5) من قرار مجلس قيادة الثورة المرقم (120) لسنة 2002 .

([2]) هذا الإعفاء الذي شمل الزوجين جاء مطابقا لاقتراحنا في رسالتنا (الإعفاءات في ضريبة الدخل/ دراسة مقارنة)، مصدر سابق، ص46 .

([3]) الفقرة (2) من المادة (7) من قرار مجلس قيادة الثورة المرقم 120 لسنة 2002؛ الفقرة (23) من المادة (7) من قانون ضريبة الدخل المرقم 113 لسنة 1982 المعدل .

([4]) الاستملاك: هو إجراء تلجأ إليه السلطة العامة لنزع ملكية الأفراد عن عقاراتهم جبرا، من أجل تحقيق المصلحة العامة ولقاء تعويض عادل . انظر: د.سليمان الطماوي (الوجيز في القانون الإداري)، مصدر سابق، ص650 .

قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ والذي نص على إعفاء(المبالغ التي تؤول إلى المستحقين العراقيين نتيجة نزع ملكية العقار والحقوق التصرفية والعينية الأصلية الأخرى فيه مهما كان نوعها وجنسها سواء كان ذلك باسم الإستملاك أو الاستيلاء بعوض مماثل أو الاستبدال أو الإعفاء أو بأي تعبير قانوني مماثل)[1] يتضح من خلال النص أن جميع بدلات الاستملاك التي تؤول إلى مستحقيها من العراقيين تعفى من ضريبة الدخل نتيجة نزع ملكية العقار بالاستملاك أو الاستيلاء أو أي إجراء آخر لنزع الملكية العقارية أما بالنسبة إلى الاجانب المستحقين لهذا النوع من الإيرادات فإن الإعفاء يقتصر فقط على (50.000) دينار فقط من بدل الاستملاك المقرر على وفق قانون الاستملاك[2] ونحن نرى أن هذا المبلغ لا يتناسب مع مستوى الأسعار السائد في البلد بالوقت الحاضر. وأن الهدف من وراء هذا الإعفاء هو للتخفيف من وطأة إجراءات الاستملاك الملزمة للأفراد نتيجة استملاك عقاراتهم لاسيما أن هذا النوع من أنواع البيوع الجبرية لا يترك الخيار لصاحب العقار حرية إبرام العقد ولا حرية تقدير الثمن[3]. وقد حرص الدستور العراقي على تأكيد هذه المبادئ اذ نص على أنه(لا تنزع الملكية الخاصة إلا لمقتضيات المصلحة العامة ووفق تعويض عادل حسب الأصول التي يحددها القانون)[4].

ومما تجدر الإشارة إليه أن المشرع الضريبي العراقي قد نص على إعفاءات بقوانين خاصة كإعفاء عقارات المشاريع المشمولة بقانون تنمية وتنظيم الاستثمار الصناعي للقطاعين الخاص والمختلط المرقم (25) لسنة 1991 المعدل[5]. كما أعفى

(1) الفقرة (23) من المادة (7) من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ؛ الفقرة (2) من المادة (7) من قرار مجلس قيادة الثورة المرقم (120) لسنة 2002 .

(2) الفقرة (ثانيا) من المادة (60) من قانون الاستملاك المنشور بالوقائع العراقية بالعدد (2817) في 1981/2/16 .

(3) د. سعيد عبد الكريم مبارك (شرح القانون المدني العراقي)، ط1، دار الحرية للطباعة، 1973، ص45 .

(4) الفقرة (ج) من المادة (16) من الدستور العراقي لسنة 1970 وتعديلاته .

(5) نشر في الوقائع العراقية بالعدد ذي الرقم (3368) في 1991/8/26 .

الشركات الأجنبية التي تنفذ مشاريع تنمية في العراق من جميع الضرائب والرسوم الواجبة عليها نتيجة تنفيذها لتلك المشاريع[1].

كذلك أعفى المشرع العراقي الاستثمارات العربية بغية خلق مناخ ملائم لتشجيع الاستثمارات العربية في القطر العراقي[2].

بعد أن بحثنا في الدخول الناجمة عن نقل ملكية العقار أو حق التصرف في التشريع الضريبي العراقي لابد من معرفة موقف التشريعات الضريبية المقارنة وكما يأتي:

أولا- موقف التشريع الضريبي الأردني:

لقد اعتبر المشرع الضريبي الأردني الأرباح الناجمة عن شراء الأراضي والعقارات وبيعها من قبيل الأرباح الرأسمالية التي أعفاها المشرع وذلك من خلال نصه على أنه (يعفى من الضريبة إعفاء كليا: الأرباح الرأسمالية وتعتبر الأرباح الناجمة عن شراء الأراضي والعقارات والأسهم والسندات وبيعها من هذه الأرباح الرأسمالية ...)[3].

ثانيا- موقف التشريع الضريبي المصري:

قضت المادة (21) من قانون ضريبة الدخل المصري المرقم 187 لسنة 1993 المعدل على أن (تسري الضريبة على الأرباح التي يحققها من يزاولون تشييد أو شراء العقارات لحسابهم على وجه الاعتياد بقصد بيعها وعلى الأرباح الناتجة عن عمليات تقسيم أراضي البناء والتصرف فيها)[4]. يتضح من خلال النص أن المشرع الضريبي المصري قد أخضع للضريبة ما يأتي:

([1]) قرار مجلس قيادة الثورة رقم 767 في 1987/10/1 والمنشور في الوقائع العراقية بالعدد ذي الرقم (3173) في 1987/10/26 .

([2]) القانون رقم (46) لسنة 1988 والمنشور في الوقائع العراقية بالعدد ذي الرقم (3199) في 1988/4/25.

([3]) البند (11) من الفقرة (أ) من المادة (7) من قانون ضريبة الدخل الأردني المرقم (57) لسنة 1985 المعدل .

(4) كذلك انظر: الفقرتين (7،8) من القانون المرقم (91) لسنة 2005 .

1- تجارة العقارات المبنية أو المعدة للبناء

ولأجل خضوع هذه العقارات للضريبة لابد من تحقق الشروط الآتية[1]:

أ. أن يكون هناك سبق لتشييد أو شراء العقار، وعليه فإذا باع الشخص عقارا لم يسبق تشييده أو شراؤه لا تسري عليه الضريبة كما هو الحال بالنسبة إلى العقار الموهوب أو الموصى به أو الوارث.

ب. أن تتعلق عملية البيع بعقار قد بنى أو معد للبناء.

ج. أن يكون شراء العقارات وتشييدها بقصد بيعها، وعليه فإذا كان الشراء والتشييد لغرض الاستعمال الشخصي فلا تسري الضريبة عليه

د. أن يتخذ الشخص الاعتياد من تجارة العقارات المبنية أو المعدة للبناء. وقد تأكد هذا الشرط في القضاء المصري حيث اشترطت محكمة النقض المصرية في الطعن رقم 574 لسنة 69 ق، جلسة 2000/4/27 بأن خضوع الأرباح التي يحققها من يشيدون أو يشترون العقارات لحسابهم لضريبة الأرباح التجارية والصناعية مناطة توفر ركن الاعتياد لازمة[2].

2- بيع أراضي البناء بعد تقسيمها:

وقد أشترط المشرع الضريبي المصري بعض الشروط لسريان الضريبة على مثل هذه الحالة وكما يأتي:

أ. أن تكون الأرض من أراضي البناء.

ب. أن يقوم مالك الأرض بتقسيمها وبيعها.

وحسنا فعل المشرع الضريبي المصري من اشتراط ركن الاحتراف لأجل الخضوع للضريبة واحتاط من ظاهرة التهرب الضريبي وذلك من خلال وضعه جملة من الشروط.

([1]) د. محمد عبد السلام عمر (التشريع الضريبي)، مصدر سابق، ص ص295-296 .

(2) د. عبد الفتاح مراد (موسوعة مراد لأحدث أحكام محكمة النقض الجنائية والمدنية)، مصدر سابق، ص394 .

ثالثا- موقف المشرع الضريبي السوري:

لقد أخضع المشرع الضريبي السوري تجارة العقارات المبنية وغير المبنية لضريبة الدخل[1]. أي أن المشرع الضريبي السوري جاء بمفهوم واسع للأرباح العقارية اذ شمل جميع الأشخاص الذين يقومون بشراء وبيع العقارات المبنية وغير المبنية (الأراضي) أي كل ما يدخل ضمن مفهوم العقارات المبنية سواء السكنية أم التجارية وكذلك الأراضي سواء أكانت زراعية أم معدة للسكن وذلك لعمومية النص وليس هناك شروط تذكر في النص باستثناء تسمية (تجارة) والتي تعني ضرورة توافر عنصر المضاربة أي توافر نية البيع عند الشراء أما إذا لم تكن هناك تجارة أي ليست هناك مضاربة فإن الأرباح المتحققة لا تخضع للضريبة.

مما تقدم يتضح أن المشرع الضريبي السوري قد جاء بمفهوم واسع للأرباح العقارية الخاضعة للضريبة أما المشرع الضريبي المصري فقد حدد بعض الشروط لأجل خضوع الأرباح العقارية لضريبة الدخل أما المشرع الضريبي العراقي فقد سلك طريقا مخالفا لكلا التشريعين المصري و السوري كونه لم يخضع الأرباح العقارية للضريبة وإنما أخضع عملية نقل ملكية العقار أو حق التصرف حتى وإن لم يكن هناك ربح ونحن نرى ضرورة تعديل النص بإضافة الأرباح لأن الضريبة يجب أن تفرض على الأرباح لا على الأشخاص أو السلع كما كان سابقا في العصور القديمة فيكون النص بالشكل الآتي:

تفرض الضريبة على (الأرباح الناجمة عن نقل ملكية العقار أو نقل حق التصرف فيه.....الخ)، فضلا عن أن المشرع الضريبي العراقي لم يضع شروطا محددة لنقل ملكية العقار وذلك للحد من التهرب الضريبي كالإعفاءات الواردة سابقا.

([1]) البند (8) من الفقرة (أ) من المادة (2) من قانون ضريبة الدخل السوري المرقم 24 لسنة 2003.

المبحث الثالث
التعهدات والالتزامات والتعويضات بسبب عدم الوفاء

لقد تضمن الشق الثاني من الفقرة (1) من المادة الثانية من قانون ضريبة الدخل العراقي المرقم 113 لسنة 1982 المعدل خضوع الأرباح الناجمة عن (التعهدات والالتزامات والتعويض بسبب عدم الوفاء بها إذا لم يكن مقابل خسارة لحقت المكلف) لضريبة الدخل. يتضح من خلال النص بأن المشرع الضريبي العراقي قد أخضع التعهدات والتعويضات لضريبة الدخل. لذا يستوجب الأمر بحثها في مطلبين وكما يأتي:

المطلب الأول
التعهدات[1]

التعهد عقد يلتزم بموجبه احد الطرفين أن يصنع شيئا أو يؤدي عملا لقاء أجر يتعهد به للطرف الآخر وللتعهد ثلاث صور هي[2]:

1- **التعهد بالتوريد:**

يقصد به تعهد شخص بتجهيز بعض المنقولات أو المواد، على شكل دفعات متتالية، ولقاء أجر متفق عليه خلال فترة زمنية معينة، كتوريد الأطعمة إلى المؤسسات العسكرية أو إلى المستشفيات.

---

(1) مما يجب التنويه له أن التعهدات تعتبر من مصادر الدخل الناتجة من تفاعل العمل ورأس المال . وعليه فمن الناحية الفنية يتطلب دراستها ضمن الفصل الثالث . إلا اننا فضلنا بقاءها في الموقع اعلاه مع التعويضات حفاظا على وحدة الموضوع .

(2) هشام العمري (الضرائب على الدخل) مصدر سابق، ص ص12-13؛ د. عادل فليح العلي (المالية العامة والتشريع المالي)، مصدر سابق ص ص261-262 .

2- **التعهد بالصنع:**

ويراد به التعهد بتحويل الشيء من هيئته الأصلية إلى هيئة أخرى باستخدام وسائل صناعية مختلفة، كالخياط الذي يتسلم القماش من زبونه ليفصل له ثوبا وفي بعض الحالات يقوم بتقديم المادة أيضا، أو تحويل القطن إلى خيوط ومهما كانت وسيلة التحويل سواء أكانت باليد أم بالآلة أم بالكهرباء وقد يقوم المتعهد بجميع الأدوار للصنع من مادة أولية وانتاج وعمل.

3- **التعهد بالإنشاء:**

ويقصد به أحد أنواع المقاولات الذي يرد على إقامة المنشآت العقارية المختلفة أو ترميمها كإنشاء المنازل والمدارس والمستشفيات والمصانع سواء قدم المتعهد العمل دون التجهيزات أم أن يقدم الأثنين معا.

مما تقدم يتضح أن المشرع الضريبي العراقي قد أورد التعهدات (أعمال المقاولات) مع أرباح الأعمال التجارية أو التي لها صبغة تجارية والصنائع في فقرة قانونية واحدة وهي الفقرة (1) من المادة الثانية من القانون ذاته. وكما هو معلوم لدينا بأن التعهدات تعتبر من قبيل الأعمال التجارية أو التي لها صبغة تجارية والصنائع لذلك فلا داعي لتكرارها في الفقرة نفسها، و لا حاجة للتأكيد عليها ايضا لاسيما أن الفقرة (6) من المادة ذاتها تعالج أي مصدر غير معفى بقانون وغير خاضع لأية ضريبة في العراق. أي أنه لا يمكن إفلات أي مصدر تتوافر فيه شروط الخضوع للضريبة من دفعها.

أما عن موقف التشريعات الضريبية المقارنة فيلاحظ أن المشرع الضريبي الأردني قد أخضع أرباح التعهدات لضريبة الدخل عندما نص على خضوع (المكاسب الناجمة عن أي عقد في المملكة كأرباح المقاولات والتعهدات والعطاءات...)[1]

(1) البند (4) من الفقرة (أ) من المادة (3) من قانون ضريبة الدخل الأردني المرقم (57) لسنة 1985 المعدل.

لضريبة الدخل. أما المشرع الضريبي السوري فقد أخضع أعمال التعهدات لضريبة الدخل[1] أيضا.

أما المشرع الضريبي المصري فقد نص عليها ضمن إيرادات النشاط التجاري والصناعي[2] واستنادا إلى القانون التجاري المصري.

مما تقدم يتضح بأن معظم التشريعات الضريبية قد أخضعت الأرباح الناجمة عن التعهدات لضريبة الدخل سواء بالنص عليها في القانون الضريبي كالمشرع العراقي والأردني والسوري أم عدم النص عليها في القوانين الضريبية وإنما الاكتفاء بالإشارة إليها ضمن الأرباح التجارية والصناعية والاستعانة بالقانون التجاري كالمشرع المصري وتجنب التكرار الذي قد يحصل وهو المسلك الأرجح في رأينا.

المطلب الثاني
الالتزامات والتعويض بسبب عدم الوفاء

يقصد بالالتزام أو الحق الشخصي (حق الدائنية) بأنه رابطة قانونية بين طرفين أحدهما الدائن والثاني المدين، يتعهد المدين بموجب تلك الرابطة بأن ينقل إلى الدائن حقا عينيا أو أن يقوم بعمل، أو يمتنع عن القيام بعمل[3]. فإذا ما نظرنا إلى هذه الرابطة من زاوية المدين فيسمى التزاما، أما إذا نظرنا اليها من زاوية الدائن فيسمى حقا شخصيا، وقد يتضمن العقد بين الطرفين عادة شرطا جزائيا يقوم على أساس أنه في حالة عدم قيام المدين بتنفيذ التزامه يترتب عليه تعويض الدائن بمبلغ معين محدد ومثبت في صلب العقد.

وقد أخضع المشرع الضريبي العراقي مبلغ الشرط الجزائي الذي يحصل عليه الدائن للضريبة بشروط هي[4]:

([1]) البند (8) من الفقرة (أ) من المادة (2) من قانون ضريبة الدخل السوري المرقم (24) لسنة 2003

([2]) انظر المواد(15، 25) من قانون ضريبة الدخل المصري المرقم 187 لسنة 1993 . وكذلك انظر: المادة (21) من القانون رقم (91) لسنة 2005 .

([3]) المادة (69) من القانون المدني العراقي المرقم (40) لسنة 1951 .

([4]) هشام العمري (الضرائب على الدخل)، مصدر سابق، ص ص14-15 .

أولا- أن تنشأ التعويضات نتيجة عدم الوفاء بالتعهدات والالتزامات:

تنطوي تحت هذا الشرط التعويضات الناجمة نتيجة إخلال المتعاقد عن تنفيذ التزامه أو تعهده، وعليه فإن التعويضات الناشئة نتيجة حكم قضائي، بسبب ما يتعرض له من قذف أو تشهير بسمعته لا تسري عليه الضريبة، كونه لم ينشأ نتيجة الإخلال بالالتزام فضلا عن انه تعويض عن خسارة معنوية وليس مادية، أما فيما يتعلق بالتعويضات التي يحصل إليها العمال من أصحاب الأعمال نتيجة تعرضهم لإصابة عمل فإنها لا تخضع لضريبة الدخل طبقا لنص الفقرة (9) من المادة السابعة من قانون ضريبة الدخل العراقي التي تنص على إعفاء (أي مبلغ مقطوع يدفع كمكافأة أو تعويض لعائلة المتوفي أو أي تعويض يدفع للمكلف مقابل الإصابة بأذى أو وفاة).

ثانيا- إلا تقابل خسارة لحقت بالمكلف سواء أكانت مادية أم معنوية:

فالتعويضات التي تستلم من منشآت التأمين مثلا لا تخضع لضريبة الدخل لأنها تمثل خسارة مادية أو معنوية تلحق بمن يستلمها وهم الأشخاص المؤمن لمصلحتهم ضد الأخطار. فالأصل في عقود التأمين (عدا التأمين على الحياة) ألا يترتب عليها أية فائدة للمؤمن له لأن مهمتها إعادة الشيء إلى ما كان عليه قبل وقوع الكارثة فإذا قامت المنشأة بالتأمين على حياة أحد الأشخاص ممن لنشاطهم تأثير في إنتاجية المنشأة دخلت قيمة التعويض وعاء الضريبة مقابل تحميل حساب الأرباح والخسائر بأقساط التأمين. وهذا ما أكدته محكمة التمييز برقم 67/ ضريبة / لسنة 1967 في 1967/9/10 حول خلاف نشأ بين السلطة المالية واثنين من المكلفين، إذ جاء في حيثيات القرار (بأنه لدى التدقيق والمداولة تبين أن لجنة التدقيق الأولى أصدرت قرارها المميز القاضي بعدم خضوع المبلغ (15000) دينار المدفوع إلى المميز عليهما من قبل شركة نفط البصرة للضريبة معتبرة أن المبلغ المذكور دفع مقابل الضرر الذي لحق المكلفين، من جراء إخلاء العقارات العائدة لهما والمؤجرة إلى شركة نفط البصرة وتسليمها قبل انتهاء مدة الإيجار، دون أن يستند قرارها المشار اليه إلى دليل قانوني يؤيد وقوع الضرر المدعى به. وتضرر المكلفين المميز عليهما بما يساوي المبلغ المدفوع لهما. وإذ إن مجرد إخلاء الشركة للعقارات المستأجرة لا يحتم وقوع الضرر فكان المقتضى إلزام

المميز عليهما بتقديم الدليل على إثبات الضرر ومقداره، لذا يكون القرار المميز مخالفا للقانون، قرر نقضه وإعادة أوراق القضية إلى اللجنة لتكليف المميز عليهما بتقديم البينة على وقوع الضرر المدعى به ومقداره وربط القضية بقرار حسبما يتراءى بالنتيجة وصدر القرار بالاتفاق)[1].

وقد جاء في لائحة السلطة المالية ما يأتي:

1- حصل المميز عليهما على دخل لم يدفع عنه أية ضريبة من الضرائب المفروضة بموجب القوانين العراقية، لذا فإنه خاضع لضريبة الدخل استنادا إلى أحكام الفقرة (7) من المادة (2) من قانون ضريبة الدخل.

2- وعلى افتراض الأخذ بالمادة التي استندت اليها اللجنة في قرارها وهي الفقرة (1) من المادة (2)، نجد أن هذا الرأي غير صحيح أيضا باعتبار أن قانون ضريبة الدخل قانون خاص لا يتوسع في تفسيره وأن النص جاء بصراحة لا تقبل التأويل من أن ((التعويض المعفى من الضريبة هو التعويض، بسبب عدم الوفاء إذا لم يكن مقابل خسارة لحقت المكلف ماديا أو معنويا)) وعليه فالتعويض إذا صح يشترط لإعفائه تحقق الركنين الآتيين:

أ- أن يكون عن خسارة لحقت المكلف بسبب عدم الوفاء. في حين أننا نجد أن المأجور الذي جرى اتفاق على إنهاء إجارته بين الشركة وذوي العلاقة بقي على ما كان عليه وقابلا للاستغلال. وقد أستغل فعلا بإجارته للغير. فإن وجد فرق في الإجارة لا يعد هذا الفرق خسارة لحقت بالمكلفين. وإنما يمكن عده نقصا في الربح. وأن الإيجار معرض للزيادة والنقصان تبعا للحاجة والزمان.

ب- أن المأجور بقي كما كان ولم يصب بتلف أو نقصان أو هدم بأي فعل قام به المستأجر. وكل ما هناك على ما يبدو أن حاجة المستأجر (الشركة) إلى المأجور قد انتفت وأن عقد الإيجار تم إنهاؤه برضاء

---

[1] مشار اليه في الوسواسي، ج1، مصدر سابق، ص ص138-140

الطرفين. وعليه فلا يمكن عد بدل المصالحة هذا تعويضا عن خسارة أو ضرر أصاب المأجور لأن الخسارة تمثل تلف المأجور بشكل كلي أو جزئي ولا يمكن الانتفاع به، فالتعويض وهذه الحالة يعد لإصلاح ما تلف حتى يمكن إعادة العين إلى الحالة التي كانت عليها قبل الإيجار. ولما لم يكن هذا المبلغ قد دفع على هذا الأساس لذلك لا يمكن عده وهذه الحالة تعويضا عما لحق المكلفين من خسارة ونظرا لعدم توفر الركنين المشار اليهما أنفا مما يخرج عن ذلك مدلول التعويض غير الخاضع للضريبة عن المبلغ.

بعد أن بينا موقف المشرع الضريبي العراقي من التعويضات، لذا لابد من معرفة موقف التشريعات الضريبية المقارنة من التعويضات وكما يأتي:

أولا- موقف التشريع الضريبي الأردني:

لقد أخضع المشرع الضريبي الأردني التعويضات الناشئة من جراء التعدي على العلامة التجارية أو التصميم أو براءة الاختراع أو حقوق الطبع التي يملكها المكلف وكذلك التعويضات الناجمة عن عدم تنفيذ العقود المبرمة مع الغير، كما أخضع المشرع الأردني الفرق الحاصل بالزيادة بين المبلغ المدفوع للمكلف من شركة التأمين و تكلفة الأصول المتداولة المؤمن عليها عندما تعرضت للخطر المؤمن ضده استنادا إلى الفقرة (أ/11) من المادة (3) من قانون ضريبة الدخل الأردني المرقم (57) لسنة 1985 المعدل. أما التعويضات التي يحصل عليها المكلف من شركة التأمين مقابل هلاك أصول مؤسسة غير خاضعة لضريبة الدخل في الأردن لكون هذه التعويضات لا تمثل ربحا حققه المكلف[1].

([1]) جهاد سعيد خصاونة، مصدر سابق، ص ص58-59 .

ثانيا- موقف التشريع الضريبي المصري:

نصت المادة (117) مـن قـانون ضريبـة الـدخل المصري المـرقم (187) لسـنة 1993 عـلى أن (تسري الضريبة على الأرباح الناتجة من بيع أي أصل من الأصول الرأسمالية وكذا الأربـاح المحققـة مـن التعويضـات نتيجة الهلاك أو الاستيلاء على أصل من هذه الأصول سواء أثناء قيام الشركة أو عند انقضائها). يتضح من خلال النص السابق أن الشطر الثاني تضمن إخضاع الأرباح الناجمة من التعويضات نتيجة الهلاك أو الاستيلاء على أي أصل من الأصول الرأسمالية للمهن والمنشآت ويتم ذلك في أثناء حياة الشركة أو عنـد انقضـائها بشرط تحقـق تلك الإيرادات فعلا. وأن يؤدي مقدار التعويض الذي تقبضه الشركة بشكل يزيد عن قيمة الأصـول الهالكـة أو المستولى عليها، وعليه فإن الفرق في ذلك يخضع لضريبة الدخل.أما في ظل القانون رقم (91) لسنة 2005 فقـد اعتبر التعويضات من قبيل التنزيلات[1].

ثالثا- موقف التشريع الضريبي السوري:

لو رجعنا إلى قانون ضريبة الدخل السـوري لوجـدنا ان المشرـع الضرـيبي السـوري قـد نـص عـلى أن (تتناول الضريبة المكلفين الآتي بيانهم عن أرباحهم الناشئة عن ممارسة المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية وسائر الأعمال التجارية وإن كانت عارضة ومصادر الدخل الأخرى غير الخاضعة لضريبة دخـل أخـرى ولا لضريبة بيع العقارات والعرصات)[2].

يتضح من خلال النص أن المشرع الضريبي السوري قد نص على عبارة (... وإن كانت عارضة...) وتدخل ضمن الأرباح العارضة التعويضات التي تحصل عليها المنشأة لقاء ما لحقها من أضرار مؤمن عليها. وتخضع في حدود الفرق بين التعويض المقبوض من الشركة و الخسارة الفعلية، كما يجب أن تكون متصلة اتصالا مباشرا مع مهنة المكلف بالرغم من أنها غير ناشئة عن نشاطه كتعويضات التأمين عن

---

(1) الفقرة (9) من المادة (24) من القانون الجديد .

(2) الفقرة (أ) من المادة (2) من قانون ضريبة الدخل السوري، المرقم (24) لسنة 2003 .

بضائع ضد السرقة أو غرق البضائع في البحر أو ريع رؤوس الأموال المتداولة وغيرها[1].

مما تقدم يتضح ان التشريعات الضريبية قد تباينت في خضوع الأرباح الناشئة عن التعويضات سواء التي تتعلق بالشرط الجزائي أم التعويضات المتعلقة بالأصول المملوكة للشركة (المتداولة او الثابتة) التي تتلقاها الشركة نتيجة تلفها أو هلاكها.

فالتشريع الضريبي العراقي قد وضح شروطا محددة لأجل إخضاع التعويضات الناشئة عن الشرط الجزائي لضريبة الدخل، أما التعويضات الناتجة عن الأصول المتداولة فيمكن أن يستمد خضوعها من الشرط ذاته الذي وضعه المشرع الضريبي العراقي في تعويضات الشرط الجزائي، متى زاد التعويض عن قيمة الأصول المتداولة أصبح لا يمثل خسارة لحقت بالمكلف[2]. بخلاف ما سار عليه المشرع الضريبي الأردني الذي نص على خضوع الأرباح الناجمة عن عدم تنفيذ العقود المبرمة لضريبة الدخل إلا أنه اعتبر التعويضات التي تتعلق بالأصول الثابتة من قبيل الأرباح الرأسمالية التي لا تخضع لضريبة الدخل كما بينا سابقا. اما المشرع الضريبي المصري فقد اعتبر التعويضات المتعلقة بالأصول الثابتة من قبيل الأرباح الرأسمالية الخاضعة لضريبة الدخل. وأخيرا فإن المشرع الضريبي السوري اعتبر التعويضات من قبيل الأرباح العارضة والتي أخضعها لضريبة الدخل. وبذلك نرى أن المشرع المصري قد سار بالاتجاه الصحيح والحديث للضريبة أي أخذه بنظرية الإثراء التي تحقق العدالة الضريبية خاصة فيما يتعلق بإخضاع الأرباح الرأسمالية لضريبة الدخل.

بعد أن تناولنا الدخول الخاضعة لضريبة الدخل الواردة في المادة الثانية، لابد من الإشارة إلى الفقرة (6) من المادة ذاتها التي تنص على اخضاع (كل مصدر آخر غير معفى بقانون وغير خاضع لأية ضريبة في العراق بشرط أن لا تكون حصة الربح بالرغم مما جاء في هذه المادة دخلا خاضعا إذا كانت أية شركة قد نزلت أو

([1]) انظر: محمد نذير سنان، مصدر سابق، ص52؛ د. عصام بشور وآخرون (التشريع الضريبي)، مصدر سابق، ص ص236-237 .

([2]) فاضل حنتوش عبد اللـه المحسن، (تقييم أسلوب قياس الربح الضريبي للشركات في العراق)، اطروحة دكتوراه، كلية الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، بغداد، 1996، ص63 .

يحق لها تنزيل الضريبة منها بموجب المادة الخامسة عشرة من هـذا القـانون عـلى أن تؤخـذ الحصـة الموزعة من قبل الشركات ذات المسؤولية المحدودة غير المعفاة بموجب قانون تنمية وتنظيم الاستثمار كأسـاس لاحتساب تصاعد نسب الضريبة على المدخولات الأخرى).

من خلال النص المذكور يتضح ان المشرع الضريبي العراقي قد أورد المادة السابقة وهي تحتوي عـلى شقين: الشق الأول يتضمن ان يخضع للضريبة (كل مصدر آخر غير معفى بقانون وغير خاضع لأيـة ضريبـة في العراق) وحسنا فعل المشرع الضريبي العراقي في إيراده هذا النص لأنه قد تستجد في المستقبل مصادر جديدة لم تشملها المادة الثانية بفقراتها الخمسة، وبذلك احتاط المشرـع الضرـيبي العراقـي للحيلولـة دون إفـلات أي مصدر من الخضوع لضريبة الدخل بشرط أن لا يكون معفى بقانون سواء أكان قانون ضريبة الدخل في المـادة السابعة أم في قوانين خاصة، وأن لا يكون خاضعا لأية ضريبة في العراق[1].

([1]) ومما يجب التنويه له أن هناك مصادر للدخل غير خاضعة لأية ضريبة في العراق أي أنها مشمولة بنص الفقرة (6) مـن المـادة (2) نورد منها على سبيل المثال لا الحصر ما يأتي:-

- الدخل الناجم للمقيم من العقار العائد له والكائن خارج العراق
- المبالغ الممنوحة للمخبرين الذين يزودون الدولة بأخبار صحيحة تتعلق بمصالح الدولة (شؤون الضرائب)
- النفقة الشرعية التي تدفع لأحد المحارم أو الأقارب الذين لا يستحق عنهم السماح القانوني (كالأخت والأخ القاصر)
- دخل الشخص الذي يحصل على مقابل لسماحه بوضع الإعلانات الخاصة بالدعاية على سطح عمارته أو واجهتها
- رواتب اللاجئين السياسيين المدفوعة لهم من قبل العراق لكونها تتصف بالدورية والانتظام مما يؤدي إلى عدها دخلا خاضعا للضريبة استنادا إلى نظرية المصدر.

- الرواتب المقبوضة من قبل شركات التأمين على الحياة إلى الأشخاص المؤمن عليهم (أي المؤمن لمصلحتهم)

- انظر:د. صالح عجينة، مصدر سابق، ص ص238-241؛ د. عادل فليح العلي (المالية العامة والتشريع المالي)، مصدر سـابق،ص ص 267-268 .

أما الشق الثاني فجاء فيه: ((بشرط أن لا تكون حصة الربح بالرغم مما جاء في هذه المادة دخلا خاضعا إذا كانت أية شركة قد نزلت أو يحق لها تنزيل الضريبة)).

يتضح من خلال النص أنه يتضمن شرطا هو أن تفرض الضريبة على دخل الشركة قبل توزيع الأرباح على أصحاب الأسهم وبعد ذلك يجري توزيع الأرباح كل حسب حصته في رأسمال الشركة وأن لا تخضع حصص المساهمين مرة أخرى للضريبة تجنبا للأزدواج الضريبي، فضلا عن أن المساهم في الشركات ذات المسؤولية المحدودة التي لا تتمتع بالإعفاء من الضريبة بموجب قانون تنمية وتنظيم الاستثمار الصناعي داخل القطر من أي مصدر من المصادر المشمولة بالضريبة فإن حصص الأرباح التي تدفع للمساهم يستند عليها لأجل احتساب تصاعد سعر الضريبة على الدخل الأثر الناجم عنه[1]

من كل ما تقدم لدينا بعض الملاحظات بشأن نص الفقرة السادسة من المادة الثانية وهي كما يأتي:

1- نقترح تعديل نص الفقرة السادسة وذلك بالنص عليها بالشكل الآتي (كل مصدر غير معفى بقانون وغير خاضع لأية ضريبة في العراق). وحذف الشق الثاني من النص الذي ليس له أية علاقة بنص الفقرة السابقة وذلك أسوة بالتشريعات الضريبية المقارنة كالتشريع الأردني والسوري[2].

2- فيما يتعلق بالشق الثاني لا يدخل ضمن مصادر الدخل التي حددتها المادة الثانية وإنما يدخل ضمن المادة (15) من القانون ذاته لذلك لا حاجة إلى

([1]) الوسواسي، ج1، مصدر سابق، ص137 .

([2]) البند (11) من الفقرة (أ) من المادة (3) من قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (57) لسنة 1985 المعدل والتي تنص على إخضاع (أرباح ومكاسب أي مصدر آخر غير مشمول في البنود (1-10) من هذه الفقرة التي لم تستثنى بصراحة من هذه البنود والتي لم يمنح إعفاء بشأنها بمقتضى هذا القانون أو أي قانون آخر) وأيضا الفقرة (أ) من المادة (2) من قانون ضريبة الدخل السوري التي تنص على خضوع (... مصادر الدخل الأخرى غير الخاضعة لضريبة دخل أخرى ولا لضريبة ريع العقارات والعرصات) .

النص عليه في المصار التي تفرض عليها الضريبة أي ضمن المادة الثانية.

3- استنادا إلى نص الفقرة السادسة من المادة الثانية الشق الأول فإنه لا يخضع لضريبة الدخل (دخل اليانصيب) دون أي سند قانوني بالرغم من أنه يمتاز بصفات الدخل طبقا لنظرية الإثراء ولا يخضع لأية ضريبة في العراق وغير معفى بنص القانون.

وفي ذلك مجافاة للعدالة الضريبية كون الراتب أو الأجر البسيط يخضع لضريبة الدخل وثمة دخل كبير يحصل عليه الشخص دون أي مجهود عضلي أو فكري لا يخضع لضريبة الدخل.

وآخر دعوانا أن الحمد لله رب العالمين

المصادر والمراجع

- القرآن الكريم

أولا: المعاجم

1. ابن منظور (لسان العرب - المحيط)، معجم لغوي علمي، المجلد الثاني، دار لسان العرب للطباعة، بيروت، بت.
2. ـــــ (لسان العرب)، دار المعارف، مصر، القاهرة، بت
3. إسماعيل بن حماد الجوهري (الصحاح تاج اللغة وصحاح العربية)، دار العلم للملايين، ط4 بيروت، 1987.
4. الشيخ عبد الله البستاني (الوافي معجم وسيط اللغة العربية)، مكتبة لبنان، بيروت، 1980.
5. علي بن هادية وآخرون (القاموس الجديد)، ط2، الشركة التونسية للتوزيع، تونس، 1980.
6. فؤاد الراوي (المعجم المفهرس للمعاهدات والاتفاقيات التي ارتبط بها العراق مع الدول والمنظمات الدولية والمؤسسات الأجنبية)، المفهرس السنوي الأول، بغداد، بت.
7. محمد بن أبي بكر عبد القادر الرازي (مختار الصحاح)، دار الكتاب العربي، لبنان، بيروت، بت.

ثانيا - الكتب العربية

1. د.أبو العلا أبو العلا (القانون الدولي الخاص/ الموطن)، بم، بت.
2. د.إحسان حميد المفرجي ود.كطران زغير نعمة ود.رعد ناجي الجدة (النظرية العامة في القانون الدستوري والنظام الدستوري في العراق)، مطبعة دار الحكمة، بغداد، 1990.
3. د.أحمد ابراهيم البسام (الشركات التجارية في القانون العراقي)، ط2، مطبعة العاني، 1967.

4. د.أحمد المزيني (الزكاة والضرائب في الكويت قديما وحديثا)، ط1، منشورات ذات السلاسل، الكويت، 1984.
5. د.أحمد ثابت عويضة (ضريبة الأرباح التجارية والصناعية)، دار الكتاب العربي، القاهرة، 1967.
6. ـــــ (ضريبة الأرباح التجارية والصناعية)، مصدر الالتزام بالوفاء، ط1، مطبعة أحمد علي مخيمر، القاهرة،1958.
7. د.أحمد جامع (علم المالية العامة)، ج1، ط3 منقحة، دار النهضة العربية، 1975.
8. د.أحمد حافظ الجعويني (اقتصاديات المالية العامة)، ط1، دار العهد الجديد، القاهرة، 1967.
9. د.أحمد زهير شامية ود.خالد الخطيب (المالية العامة)، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان، 1997.
10. د.أحمد عبد الكريم سلامة ود.محمد الروبي (قانون الجنسية المصري ومراكز الأجانب)، بم، 2003.
11. د.أحمد فتحي سرور (الجرائم الضريبية)، القاهرة، 1990.
12. د.أحمد ممدوح مرسي بك(الضريبة على الإيرادات علما وعملا)، ج1، ط2، مصر، 1945.
13. د.أحمد نور (مبادئ المحاسبة الضريبية)، مؤسسة شباب الجامعة، الاسكندرية، 1973.
14. د.أروى فايز الفاعوري وإيناس محمد قطيشات (جريمة غسيل الأموال)، ط1، دار وائل للنشر عمان، 2002.
15. د.أسامة الحارس وأ.فوز الدين أبو جاموس (محاسبة الشركات)، ط1، مطبعة الحامد، عمان، 2004.
16. د.أعاد حمود القيسي (المالية العامة والتشريع الضريبي)، ط3، مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2000.
17. د.أكرم ياملكي (الوجيز في شرح القانون التجاري)، ج1، ط3، بغداد، 1971.

18. د.أكرم ياملكي ود.فائق الشماع (القانون التجاري)، مطبعة جامعة الموصل، وزارة التعليم العالي والبحث العلمي، 1980.
19. د.ألبرت عشم عبد الملك (التفاوت في الدخول)، دار الفكر العربي، القاهرة، 1953.
20. د.أنور سلطان (المبادئ القانونية العامة لطلبة كلية التجارة)، ط3، دار النهضة العربية للطباعة والنشر بيروت، 1981.
21. د.أياد عبد الجبار ملوكي وآخرون (التشريعات المالية والتجارية)، مطبعة مؤسسة المعاهد الفنية، بغداد، 1985.
22. د.اسماعيل خليل اسماعيل (المحاسبة الضريبية)، ط1، مطبعة العاني، جامعة بغداد، 2002.
23. د.السيد خليل هيكل (القانون الدستوري والأنظمة السياسية)، القاهرة، 1982-1983.
24. د.السيد عبد المولى (الضرائب على الدخل)، دار الفكر العربي، 1983.
25. ـــــ (المالية العامة)، دار وهدان للطباعة والنشر، القاهرة.
26. ـــــ (المالية العامة)، مطبعة جامعة القاهرة والكتاب الجامعي، القاهرة، 1977-1978.
27. د.السيد عطية عبد الواحد (شرح أحكام قانون الضريبة الموحدة)، ط1، دار النهضة العربية، القاهرة، بت.
28. د.المرسي السيد حجازي (النظم الضريبية)، الدار الجامعية للطباعة والنشر، الأسكندرية، 2001.
29. د.باسم محمد صالح (القانون التجاري)، القسم الأول، منشورات دار الحكمة، مطبعة جامعة بغداد، 1987.
30. د.باهر محمد عتلم (المالية العامة - أدواتها الفنية وآثارها الاقتصادية)، ط5، مكتبة الآداب، القاهرة، 1998.
31. ـــــ (المالية العامة ومبادئ الاقتصاد المالي)، دار نهضة مصر للطباعة والنشر، القاهرة، 1973.

32. تقي الوسواسي (شرح قانون ضريبة الدخل)، ج2، معهد التدريب المالي والمحاسبي، بغداد، 1982.
33. د.ثروت بدوي (النظم السياسية)، دار النهضة العربية، 1986.
34. ــــــ (تدرج القرارات الإدارية)، دار النهضة العربية، القاهرة، 1968-1969.
35. د.جابر ابراهيم الراوي (القانون الدولي الخاص في الجنسية)، مطبعة دار السلام، بغداد، 1977.
36. د.حبيب المصري (ضرائب الدخل في مصر)، القاهرة، 1945.
37. د.حسام الدين عبد الغني الصغير (النظام القانوني لاندماج الشركات)، ط1، القاهرة، دار الثقافة للطباعة والنشر، 1987.
38. د.حسن أحمد غلاب (الأصول العلمية للضرائب)، مكتبة التجارة والتعاون، القاهرة، 1977.
39. حسن عداي الدجيلي (شرح قانون ضريبة الدخل العراقي رقم 113 لسنة 1982)، ط1، بغداد، مطبعة عصام، 1988.
40. د.حسن عواضة (المالية العامة)، ط4، دار النهضة العربية، بيروت، 1978.
41. د.حسن عواضة ود.عبد الرؤوف قطيش (المالية العامة)، ط1، دار الخلود للصحافة والنشر والتوزيع، بم، 1995.
42. حسن محمد علي (قانون ضريبة الدخل)، مطبعة المعارف، بغداد، 1946.
43. د.حسن محمد كمال ود.سعيد عبد المنعم (الضريبة على أرباح شركات الأموال)، بم، 1985.
44. د.حسين خلاف (الأحكام العامة في قانون الضريبة)، دار النهضة العربية، القاهرة، 1966.
45. ــــــ (ضريبة الأرباح التجارية والصناعية)، ط1، مكتبة النهضة المصرية، القاهرة، 1959.
46. ــــــ (علم المالية العامة)، القاهرة، بت.

47. خالد ابراهيم جواد (أسلوب استيفاء ضريبة الدخل على أرباح المقاولين)، بم، 1982.
48. د.خليل عواد أبو حشيش (دراسات متقدمة في المحاسبة الضريبية)، ط1، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، 2004.
49. د.خيرت ضيف (الاستهلاك الصناعي والمالي في المحاسبة والضرائب) مطبعة النهضة، مصر، 1953.
50. دلاور علي ود.عبد المنعم فوزي (مالية الدولة)، ط1، منشأة المعارف، الأسكندرية، 1962.
51. دلاور علي ود.محمد حمدي النشار (النظم الضريبية)، الاسكندرية، 1961.
52. ـــ (دراسات في الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية) مكتبة النهضة العربية، القاهرة، 1952.
53. دلاور علي ود.محمد طه بدوي (أصول القانون الضريبي)، دار المعارف، الأسكندرية، 1954.
54. د.رامي مجدي السمان وبسام محمد أبو عباس (دليل ضريبة الدخل)، ط1، رامي مجدي السمان وشركاؤه، عمان، 1996
55. د.رشيد الدقر (علم المالية)، ط1، ج2، منشورات الجامعة السورية، دمشق، 1958.
56. ـــ (علم المالية)، ط2، مطبعة الجامعة السورية، دمشق، 1955
57. د.رفعت المحجوب (المالية العامة)، دار النهضة العربية، القاهرة، 1975.
58. ـــ (المالية العامة)، دار النهضة العربية، القاهرة، 1965.
59. ـــ (المالية العامة)،ج1، القاهرة، 1964.
60. ـــ (المالية العامة) الكتاب الثاني، الإيرادات العامة، دار النهضة العربية، القاهرة، 1971.
61. د.رفيق الاختيار (المحاسبة الضريبية)، ط1، المطبعة الجديدة، دمشق، 1964-1965.

62. د.رمضان صديق محمد (الضرائب بين الفكر المالي والقضاء الدستوري)، بم،1997.
63. د.زكريا محمد بيومي (ضريبة الدخل في التشريع السوداني - دراسة تحليلية مقارنة)، منشأة المعارف بالأسكندرية، الاسكندرية، 1974.
64. ـــــ (قانون الضرائب على الدخل)، مطبعة جامعة القاهرة، القاهرة، 1987.
65. د.زين العابدين بن ناصر (المالية العامة والتشريع الضريبي)، مكتبة جامعة عين شمس، 1974.
66. ـــــ (النظام الضريبي المصري)،دار النهضة العربية للطباعة، القاهرة، 1972.
67. د.زين العابدين ناصر وآخرون (محاضرات في التشريع الضريبي المصري) بم، 2001/2000.
68. د.زينب حسين عوض الله (مبادئ المالية العامة) الدار الجامعية للطباعة والنشر، بيروت 1998.
69. د.سعاد الشرقاوي (الوجيز في القضاء الإداري)، ج1،(مبدأ المشروعية - مجلس الدولة)، دار النهضة العربية، القاهرة، 1981.
70. د.سعدي بسيسو (موجز علم المالية العامة والتشريع المالي العراقي)، مطبعة التفيض، بغداد، 1950.
71. د.سعيد عبد العزيز عثمان (النظم الضريبية)، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2000.
72. د.سعيد عبد الكريم مبارك (أصول القانون)، ط1، وزارة التعليم العالي والبحث العلمي، بغداد، 1982.
73. ـــــ (شرح القانون المدني العراقي)، ط1، دار الحرية للطباعة، 1973.
74. د.سعيد عبد الكريم مبارك وآخرون (الموجز في العقود المسماة) دار الكتب للطباعة والنشر بغداد، 1992-1993.
75. د.سليمان محمد الطماوي (الوجيز في القانون الإداري)، دار الفكر العربي للطباعة، القاهرة، 1979.

76. د.سميحة القليوبي (الشركات التجارية)، دار النهضة العربية، القاهرة، 1984.
77. سمير خيري توفيق (مبدأ سيادة القانون) تقديم منذر الشاوي، دار الحرية للطباعة والنشر، بغداد، 1978.
78. د.شمس الدين الوكيل (دروس في القانون دراسات في القاعدة القانونية والنظرية العامة للحق لطلاب كلية التجارة)، ط1، منشأة المعارف، الأسكندرية، 1966.
79. د.صادق محمد حسين الحسني (ضريبة الدخل)، ط2، مطبعة دار الجاحظ، بغداد، بت.
80. ـــــ (ضريبة الدخل)، ط3، مطبعة أوفسيت نديم، بغداد، 1978.
81. د.صادق مهدي السعيد (تنظيم العلاقات الانتاجية بين العمال وأصحاب العمل)، مطبعة مؤسسة الثقافة العالمية، بغداد، 1976.
82. د.صالح يوسف عجينة (ضريبة الدخل في العراق من الوجهة الفنية والاقتصادية)، المطبعة العالمية، بغداد، 1965.
83. د.طارق الحاج (المالية العامة)، ط2، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 1999.
84. د.طاهر الجنابي (علم المالية العامة والتشريع المالي)، دار الكتب للطباعة والنشر، جامعة الموصل، بت.
85. د.عادل أحمد حشيش (اقتصاديات المالية العامة)، مؤسسة الثقافة الجامعية، الاسكندرية، 1983.
86. ـــــ (التشريع الضريبي المصري)، دار الجامعة الجديدة للنشر، الأسكندرية، 1999.
87. ـــــ (التشريع الضريبي المصري) دار الجامعة الجديدة للنشر، الاسكندرية، 1988.
88. ـــــ (الوسيط في الضرائب على الدخل، المعاملة الضريبية لدخول الأشخاص الطبيعيين وما يلحق بها وأرباح شركات الأموال وفقا لأحكام التشريع الضريبي المصري)، دار الجامعات المصرية، الاسكندرية، 1988.
89. د.عادل فليح العلي (المالية العامة والتشريع المالي)، الدار الجامعية للطباعة والنشر والترجمة، الموصل، 2002.

90. د.عادل فليح العلي ود.طلال كداوي (اقتصاديات المالية العامة)، الكتاب الثاني، الإيرادات العامة والموازنة العامة للدولة، وزارة التعليم العالي والبحث العلمي، دار الكتب للطباعة والنشر، جامعة الموصل، 1989.
91. د.عاطف صدقي (المالية العامة)، دار النهضة العربية، القاهرة، 1969.
92. د.عاطف صدقي ود.محمد أحمد الرزاز (المالية العامة)، بم، 2000.
93. د.عبد الأمير شمس الدين (الضرائب أسسها العلمية وتطبيقاتها العملية)، ط1، المؤسسة الجامعية للدراسات والنشر والتوزيع، لبنان، بيروت، 1987.
94. د.عبد الباقي البكري ود.علي محمد بدير وزهير البشير (المدخل لدراسة القانون)، وزارة التعليم العالي والبحث العلمي، بغداد، 1982.
95. د.عبد الحكيم الرفاعي (الضرائب المباشرة)، 1942.
96. عبد الحليم كراجة وهيثم العبادي (المحاسبة الضريبية)، ط1، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2000.
97. د.عبد الحميد الرفاعي (التكاليف في ضريبة الأرباح التجارية والصناعية)، مطبعة الثبات، دمشق 1972.
98. د.عبد الحميد محمد القاضي (اقتصاديات المالية العامة)، دار الجامعات المصرية، مصر الأسكندرية، 1980.
99. د.عبد الرزاق أحمد السنهوري (الوسيط في شرح القانون المدني/ مصادر الالتزام)، ج1، ط2، دار النهضة العربية، القاهرة، 1964.
100. د.عبد العال الصكبان (الميزانية والضرائب المباشرة في العراق)، ط1، مطبعة العاني، بغداد، 1967.
101. ـــــ (علم المالية العامة)، ج1، ط3، دار الجمهورية، بغداد، 1966.
102. ـــــ (مقدمة في علم المالية والمالية العامة في العراق)، ج1، ط2، مؤسسة دار الكتب للطباعة والنشر جامعة الموصل، 1976.
103. ـــــ (مقدمة في علم المالية والمالية العامة في العراق)، ج1، ط1، مطبعة العاني، بغداد، 1972.

104. د.عبد القادر حلمي (الضريبة العامة على الإيراد)، ط1، دار النهضة العربية، القاهرة، 1959.
105. ـــــ (ضريبة الأرباح التجارية والصناعية)، دار النهضة العربية، القاهرة، 1971.
106. د.عبد القادر حلمي ود.عيسى أبو طبل (المحاسبة الضريبية)، دار النهضة العربية، القاهرة، 1967.
107. د.عبد اللـه الشيخ محمود الطاهر (مقدمة في اقتصاديات المالية العامة) المملكة العربية السعودية، جامعة الملك سعود، 1988.
108. د.عبد المطلب عبد الحميد (اقتصاديات المالية العامة)، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005/2004.
109. د.عبد المنعم فوزي (المالية العامة والسياسة المالية) دار النهضة العربية للطباعة والنشر، بيروت، 1972.
110. ـــــ (النظم الضريبية)، مطابع منينة الحديثة، بيروت، 1973.
111. د.عبد المنعم فوزي وآخرون (النظم الضريبية)، ط1، المكتب المصري الحديث للطباعة والنشر الاسكندرية، 1968.
112. د.عثمان خليل عثمان (المبادئ الدستورية العامة)*، مكتبة عبد اللـه وهبة، بم، 1943.
113. د.عدنان أحمد ولي العزاوي (مفهوم العمل التجاري وآثاره القانونية في ظل قانون التجارة العراقي)، بغداد، 1987.
114. د.عز الدين عبد اللـه (القانون الدولي الخاص في الجنسية والموطن)، ج1، ط1، مطبعة الهيئة العربية العامة للكتاب، 1986.
115. د.عصام بشور (المالية العامة والتشريع المالي)، المطبعة الجديدة، دمشق، 1984.
116. د.عصام بشور وآخرون (التشريع الضريبي) مديرية الكتب والمنشورات الجامعية، كلية الحقوق، جامعة حلب، 1995.
117. د.عصام يوسف عاشور (الدخل والتطور الاقتصاد، في البلاد العربية)، معهد الدراسات العربية العالية، القاهرة، 1962.

118. د.علي أحمد سليمان (الضرائب في السودان)، ط2، دار جامعة الخرطوم للطباعة، الخرطوم، 1978.
119. د.علي الزيني (القانون الدولي الخاص المصري والمقارن)، ج1، مطبعة الاعتماد، بم، 1928.
120. د.علي صادق أبو هيف (القانون الدولي العام)، بم، 1951.
121. د.علي عباس عياد (النظم الضريبية المقارنة)، ج1، الأسكندرية، مؤسسة الشباب للطباعة، 1978.
122. د.علي مجاهد شاهين (الثقافة الضريبية / الربط الحكمي، تحديد الإيراد)، بم، بت.
123. د.علي محمد خليل ود.سليمان أحمد اللوزي (المالية العامة)، دار نهران، عمان، 2000.
124. د.غالب علي الداؤودي ود.حسن محمد هداوي (القانون الدولي الخاص الموطن ومركز الأجانب وأحكامه في القانون العراقي)، ج1، وزارة التعليم العالي والبحث العلمي، بغداد، 1982.
125. فؤاد توفيق ياسين وأحمد عبد اللـه درويش (المحاسبة الضريبية)، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، 1996.
126. د.فاضل شاكر الواسطي (اقتصاديات المالية العامة)، ط1، مطبعة المعارف، بغداد، 1973.
127. ـــــ (اقتصاديات المالية العامة)، ط2، مطبعة اوفسيت الانتصار، بغداد، 1978.
128. د.فاوي الملاح (سلطات الأمن والحصانات والامتيازات الدبلوماسية)، منشأة المعارف، الأسكندرية، 1987.
129. د.فخري رشيد مهنا ود.صلاح ياسين داؤد (المنظمات الدولية) دار الكتب للطباعة والنشر، الموصل، 1997.
130. د.فوزت فرحان (المالية العامة، التشريع الضريبي العام)، ط1، مؤسسة بحسون للنشر والتوزيع، بيروت، 1997.
131. د.قدري نقولا عطية (ذاتية القانون الضريبي)، القاهرة، بم، 1960.

132. كامل عبد الحسين البلداوي (الشركات التجارية في القانون العراقـي)، مديريـة الكتـب للطباعـة والنشرـ الموصل، 1990.
133. كامل محمد بدوي (المرجع في تشريعات الضرائب فقها وقضاء)، دار الفكر العربي، بم، بت.
134. د.كمال أبو سريع (الشركات التجارية في القانون التجاري)، القاهرة، 1984.
135. د.كمال الجرف (الضريبة العامة على الإيراد) مكتبة حقوق عين شمس، 1951.
136. د.كيغام برنسيان (تشريع الضرائب)، مديرية الكتب والمطبوعات الجامعية، جامعة حلب، كلية الحقوق، 1967-1968.
137. د.ماهر صالح علاوي (القانون الإداري)، وزارة التعليم العالي والبحث العلمـي، جامعـة الموصـل، مطبعـة التعليم العالي في الموصل، 1989.
138. ــــ (مبادئ القانون الإداري / دراسة قانونية)، دار الكتب للطباعة والنشر، جامعة الموصل، 1996.
139. د.ماهر عبد شويش (الأحكام العامة في قانون العقوبـات)، مطـابع دار الحكمـة للطباعـة والنشرـ وزارة التعليم العالي والبحث العلمي، جامعة الموصل، الموصل، 1990.
140. د.محمد أبو نصار ومحفوظ المشاعلة وفراس عطا اللـه الشهوان (الضرائب ومحاسبتها)، ط1، بم، 1996.
141. د.محمـد بـاهي أبـو يـونس (أحكـام القـانون الإداري، القسـم الخـاص)، دار الجامعـة الجديـدة للنشرـ الأسكندرية، 1996.
142. د.محمد حسن الجزيري (ضرائب الدخل)، مكتبة عين شمس، القاهرة، 1972.
143. د.محمد دويدار (مبادئ المالية العامة)، المكتب المصري الحديث للطباعة والنشر، الاسكندرية، 1968.
144. د.محمد زهدي المجني (محاسبة الشركات)، ج1، ط1، بم، 1971.
145. د.محمد سعيد فرهود (مبادئ الماليـة العامـة)،ج1، مديريـة الكتـب والمطبوعـات الجامعيـة، منشـورات جامعة حلب، حلب، 1989-1990.

146. د.محمد طه البشير ود.غني حسون طه (الحقوق العينية)، مديرية دار الكتب للطباعة والنشر، جامعة الموصل، 1982.
147. د.محمد طه بدوي و د.محمد حمدي النشار (أصول التشريع الضريبي المصري)، ط1، دار المعارف بمصر، القاهرة، 1959.
148. ـــــ (أصول التشريع الضريبي)، دار المعارف الأسكندرية، 1979.
149. د.محمد عبد السلام عمر (التشريع الضريبي)، بم، 2001.
150. د.محمد عبد اللـه العربي (علم المالية العامة والتشريع المالي)، الكتاب الثاني، موارد الدولة، ج1، ط2، القاهرة، 1950.
151. ـــــ (علم المالية والتشريع المالي)، الكتاب الأول، مطبعة لجنة التأليف والترجمة والنشر، القاهرة، 1948.
152. ـــــ (أصول علم المالية العامة والتشريع المالي)، ج1، ط2، مطابع رمسيس بالاسكندرية، 1953.
153. د.محمد فؤاد ابراهيم (مبادئ علم المالية العامة)، ج1، مكتبة النهضة العربية، القاهرة، بت.
154. د.محمد كامل ليلة (النظم السياسية)، دار الفكر العربي، القاهرة، 1971.
155. د.محمد لبيب شقير (علم المالية العامة)، مكتبة النهضة العربية، 1957.
156. د.محمد مبارك حجير (الضرائب وتطور اقتصاديات الدول العربية)، منشورات معهد البحوث والدراسات العربية، جامعة الدول العربية، القاهرة، 1965-1966.
157. د.محمد محمد عبد اللطيف (الضمانات الدستورية في المجال الضريبي)، مطبوعات جامعة الكويت، ط1، 1999.
158. د.محمد نجيب جادو (النظام الضريبي المصري)، ط1، 2004.
159. د.محمد نذير سنان (الوسيط في شرح قانون ضريبة الدخل للمرسوم التشريعي رقم 85 لسنة 1949 وآخر تعديلاته حتى 2000/12/19)،ط1، دمشق، 2001.
160. د.محمد وديع بدوي (دراسات في المالية العامة)، دار المعارف، مصر، 1966.
161. د.محمود السيد الناغي (الضريبة الموحدة)، المطبعة العربية الحديثة، القاهرة، 1994.

162. د.محمود رياض عطية (الوسيط في تشريع الضرائب)، مطبعة المشاعر، بم، بت.
163. ـــــ (موجز في المالية العامة)، دار المعارف في مصر، القاهرة، 1969.
164. د.مدحت عباس أمين (التنزيلات - النفقات في ضريبة الدخل العراقي / دراسة مقارنة)، بم، بت.
165. ـــــ (ضريبة الدخل في التشريع الضريبي العراقي)، القسم الأول، المكتبة الوطنية، بغداد، 1997.
166. د.مصطفى رشدي شيحة (التشريع الضريبي/ ضرائب الدخل)، مطابع الأمل، بيروت، 1986.
167. ـــــ (ضرائب الدخل المباشرة)، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 1998.
168. د.مصطفى كمال طه (القانون التجاري اللبناني)، ط2، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، بيروت، 1975.
169. ـــــ (شركات الأموال)، مؤسسة الثقافة الجامعية، 1982.
170. د.ممدوح عبد الكريم حافظ (القانون الدولي الخاص وفق القانونين العراقي والمقارن)، ط1، دار الحرية للطباعة، بغداد، 1973.
171. د.منصور أحمد البديوي ود.محمد رشيد الجمال (المحاسبة الضريبية)، الضريبة على أرباح شركات الأموال والضريبة على أرباح المهن الصناعية والتجارية في لبنان، الدار الجامعية، بيروت، 2000.
172. د.منصور ميلاد يونس (مبادئ المالية العامة)، المؤسسة الفنية للطباعة والنشر، بم، 2004.
173. د.منير محمود الوتري (الوجيز لشرح قانون الشركات رقم 36 لسنة 1983)، مطبعة الجاحظ، 1993.
174. د.منيس أسعد عبد الملك (اقتصاديات المالية العامة)، مطبعة مخيمر، القاهرة، 1971.
175. د.نائل عبد الرحمن صالح (ضريبة الدخل أحكامها والجرائم الواقعة عليها) الجامعة الأردنية، عمان، 1986.

176. د.نوح محمد عبد الرحيم (المحاسب الضريبي)، ط1، مطابع دار الكتب، بيروت، 1971.

177. د.هاشم الجعفري (المالية العامة والتشريع المالي)، ط3، مطبعة سلمان الأعظمي، بغداد، 1967.

178. د.هشام العمري (اتجاهات المشرع العراقي في ضريبة الدخل)، ط1، مطبعة المعارف، بغداد، 1979.

179. ـــــ (اقتصاديات المالية العامة والسياسة المالية)، مطبعة عصام، بغداد، 1986.

180. ـــــ (الضرائب على الدخل)، مطبعة الجاحظ، بغداد، 1989.

181. د.هشام علي صادق (الجنسية والموطن ومركز الأجانب)، المجلد 1، منشأة المعارف، الأسكندرية، بت.

182. د.وائل ابراهيم الراشد (المدخل إلى الضرائب والزكاة في الكويت)، ط1، مجلس النشر العلمي، جامعة الكويت، الكويت، 2000.

183. د.وجدي محمود حسين (نظم ضريبية مقارنة والنظام الضريبي المصري)، بم، بت.

184. وليد زكريا صيام وحسام الدين مصطفى الخداش (الضرائب ومحاسبتها)، ط1، عمان، 1994

185. د.يوسف الياس (قانون العمل العراقي)، ج1، ط2، منشورات مكتبة التحرير، بغداد، 1980.

186. د.يوسف شباط (المالية العامة والتشريع المالي)،ج1، منشورات جامعة دمشق، 2002-2003.

187. د.يونس أحمد البطريق (أصول الأنظمة الضريبية) المكتب المصري الحديث، الأسكندرية، 1966.

188. ـــــ (النظم الضريبية)، الدار الجامعية، بيروت، 1983.

189. ـــــ (في المالية الدولية)، الدار الجامعية، الأسكندرية، 1986.

ثالثا – الرسائل الجامعية:

1. جهاد سعيد خصاونة (مطرح الضريبة على الدخل في التشريع الضريبي الأردني/ دراسة تحليلية)، رسالة ماجستير مقدمة إلى كلية الحقوق، الجامعة الأردنية، منشورة في كتاب نقابة المحامين، مطبعة التوفيق، عمان، 1995.
2. حكمت عبد الكريم الحارس (السياسة الضريبية وتطور النظام الضريبي في العراق)، أطروحة دكتوراه مقدمة إلى كلية الحقوق، جامعة القاهرة، منشورة في كتاب، القاهرة، 1974.
3. عبد الباسط علي جاسم، (الإعفاءات من ضريبة الدخل / دراسة مقارنة مع إشارة خاصة للقانون العراقي)، رسالة ماجستير، كلية القانون، جامعة الموصل، 2001.
4. عبد الحسن هادي صالح (إقليمية ضريبة الدخل في القانون العراقي / دراسة مقارنة)، أطروحة دكتوراه مقدمة إلى كلية الحقوق، جامعة القاهرة، 1983.
5. رفاعي الهزايمة (الإعفاءات من الضريبة على الدخل الأردني)، رسالة ماجستير، كلية الحقوق، الجامعة الأردنية، عمان، 1983.
6. ريا زكي عبد الله الدوري (سنوية ضريبة الدخل في قانون ضريبة الدخل العراقي رقم 113 لسنة 1982 النافذ)، رسالة ماجستير مقدمة إلى مجلس كلية صدام للحقوق، بغداد، 2002.
7. زينب منذر جاسم محمد الوائلي (ضريبة الدخل على الأشخاص المعنوية / دراسة مقارنة)، رسالة ماجستير مقدمة إلى مجلس كلية القانون، جامعة الموصل، 2004.
8. سالم محمد سلمان المفلح (تكاليف الدخل في التشريع الضريبي الأردني /دراسة مقارنة)، أطروحة دكتوراه في الحقوق، كلية الحقوق، جامعة عين شمس، القاهرة، 1990.
9. سوسن أحمد سعيد العبيدي (توظيف طرق التكاليف في تحديد التكاليف الواجبة التنزيل لأغراض ضريبة الدخل في العراق)، رسالة ماجستير مقدمة إلى كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، 2000.
10. شروق جابر الجبوري (النظام القانوني لإجازات الموظفين)، رسالة ماجستير مقدمة إلى كلية صدام للحقوق، جامعة صدام، 2000.

11. صادق محمد الحسني (دراسة تحليلية لوعاء ضريبة الدخل في العراق ومدى مسايرته لقواعد المحاسبة)، شهادة ماجستير، مقدمة إلى كلية التجارة، جامعة القاهرة، 1971.
12. عادل الحياري (الضريبة على الدخل العام - دراسة مقارنة)، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، 1968.
13. عبد الحميد الرفاعي (التكاليف في ضريبة الأرباح التجارية وغير التجارية والصناعية/ دراسة مقارنة)، أطروحة دكتوراه، القاهرة، 1971.
14. عبد السلام محمد عبد السلام (نظام الضريبة الموحدة على الدخل)، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، 1993.
15. عمار فوزي المياحي (الإعفاء الضريبي في قانون ضريبة الدخل العراقي رقم 113 لسنة 1982 المعدل)، رسالة ماجستير، كلية صدام للحقوق، جامعة صدام، 2001.
16. فاضل حنتوش عبد اللـه المحسن (تقييم أسلوب قياس الربح الضريبي للشركات في العراق)، أطروحة دكتوراه، كلية الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، بغداد، 1996.
17. فضيلة غائب الطائي (سريان قانون ضريبة الدخل / دراسة مقارنة)، رسالة ماجستير مقدمة إلى كلية القانون، جامعة الموصل، 2004.
18. قيصر يحيى جعفر الربيعي (إقليمية الضريبة على دخل الشركات في القانون العراقي/ دراسة مقارنة)، رسالة ماجستير مقدمة إلى كلية الحقوق، جامعة بغداد، 2000.
19. كاظم علي عبد اللـه (النفقات بين الفكر المحاسبي وتشريع ضريبة الدخل)، رسالة دبلوم عالي في المحاسبية الضريبية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، 1990.
20. محمد علوم محمد (موقف المشرع الضريبي من الضريبة على الشركات)، رسالة ماجستير، كلية صدام للحقوق، 1998.

21. محمد علي السيد سرور (سياسة الإعفاءات في ضرائب الدخل في التشريع المصري / دراسة مقارنة)، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، 1992.
22. مدحت عباس أمين (نظرية التكاليف)، أطروحة دكتوراه، حقوق، عين شمس، القاهرة، 1980.
23. ممدوح عبد الحميد الهياتمي (الحصر الضريبي / دراسة مقارنة تحليلية للتشريع الضريبي المصري)، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة طنطا، 1993.
24. نعمان عيدان علي (دراسة تطور السماحات والإعفاءات من الضرائب المباشرة في نظام الضرائب العراقي)، أطروحة دبلوم عالي في العلوم المالية مقدمة إلى كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، 1977.
25. وسام محمد جاسم (السماحات في النظام الضريبي العراقي ودول مجلس التعاون)، رسالة دبلوم عالي، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، 1990.

رابعا- البحوث والمقالات والدراسات:

1. د.أكرم ياملكي (الاتجاهات الجديدة في تنظيم الشركات في العراق)، بحث منشور في مجلة العلوم القانونية والسياسية، العدد الخاص باليوبيل الماسي، كلية القانون والسياسة، 1984.
2. د.حمزة شهيب (الدخل الإجمالي والدخل الصافي وموقف المشرع العراقي منهما)، مجلة المالية، وزارة المالية، العدد الثاني، السنة الثانية، مطبعة الجمهورية، بغداد، 1975.
3. د.خالد الصواف ود. مدحت عباس أمين (تقدير الضريبة في قانون ضريبة الدخل العراقي رقم 113 لسنة 1982 والمصري رقم 157 لسنة 1981)، مجلة القضاء، نقابة المحامين، العددان (1،2)، السنة (43)، العراق، 1988.
4. د.سالم الشوابكة (قرار تقدير ضريبة الدخل وطرق الطعن به)، مجلة الحقوق، مجلس النشر العلمي، جامعة الكويت، العدد (2)، السنة (24)، 2000.

5. د.سيد إمام أحمد (الإعفاءات من الضريبة بقصد تشجيع الاستثمارات والإنتاج)، مجلة مصر المعاصرة، العدد (345) السنة (62)، مطابع شركة الإعلانات الشرقية، القاهرة، 1971.
6. د.طالب حسين موسى (ملاحظات في قانون الشركات رقم (36) لسنة 1983)، مجلة القضاء، نقابة المحامين، الأعداد (1،2،3،4)، مطبعة الشعب، بغداد، 1983.
7. د.طاهر الجنابي (السنوية في قانون ضريبة الدخل العراقي رقم 113 لسنة 1982 المعدل)، بحث منشور في مجلة العلوم القانونية، كلية القانون، جامعة بغداد، المجلد (14) العددان (1،2) لسنة 1999.
8. عبد الباسط علي جاسم (السماحات في التشريع الضريبي العراقي في ضوء القانون رقم 57 لسنة 2001 / دراسة قانونية مقارنة)، مجلة الرافدين للحقوق، كلية القانون، جامعة الموصل، العدد (4) لسنة 2002.
9. د.عبد الحفيظ عبد الله عيد (حساب وربط ضريبة الدخل في الكويت وفق أحكام مرسوم ضريبة الدخل رقم (3) لسنة 1955)، مجلة الحقوق، السنة (18)، العدد (1)، مجلس النشر العلمي، جامعة الكويت، 1994.
10. د.عبد الرحمن (دراسة مقارنة عن ضرائب الشركات)، اللجنة الاقتصادية والاجتماعية لغربي آسيا، الأمم المتحدة، نيورك، 2002.
11. د.عبد الستار فاضل وأنعام محسن زوليف (أسلوب تحديد الربح الضريبي للمقاولات في العراق)، مجلة الإدارة والاقتصاد، عدد (15)، 1993 -1994.
12. عزيز الحافظ (قياس الدخل الفردي)، مجلة الاقتصادي، العدد الثاني، السنة الرابعة، مطبعة المعارف، بغداد، 1963.
13. د.عزيز كاظم جبر (أحكام الولاية عن مال الصغير)، مجلة القانون المقارن، جمعية القانون المقارن العراقي، العدد (31) مطبعة صباح صادق جعفر، 2002.
14. د.عوض فاضل الدليمي (خصائص الضريبة على دخل الشركات في قانون ضريبة الدخل العراقي رقم 113 لسنة 1982 المعدل)، مجلة جامعة صدام للحقوق، المجلد الثالث، العدد الثالث، 1999.

15. د.كاظم السعيدي (تطور ضريبة الدخل في العراق)، مجلة الاقتصادي، جمعية الاقتصاديين العراقيين، العدد (4)،السنة الخامسة، مطبعة المعارف، بغداد، 1964.
16. كمال الجرف (مصدر الالتزام بدفع الضرائب على الإيراد)، بحث منشور في مجلة إدارة قضايا الحكومة، المطبعة القانونية، القاهرة، العدد (2)، السنة (10)، 1966.
17. كوفي عنان (منع اندلاع الحروب وانتفاء الثورات تحد عالمي متنام)، التقرير السنوي عن أعمال المنظمة، 1999.
18. ليون ديكي (دروس في القانون العام)، مجلة العدالة، العدد الرابع، السنة الخامسة، بغداد، 1979.
19. محسن عليوي السلمان (واقع السماحات الضريبية في قانون ضريبة الدخل العراقي رقم 113 لسنة 1982) مجلة العلوم القانونية، كلية القانون، المجلد الحادي عشر، العدد الأول لسنة 1996.
20. د.محمد سعيد فرهود (العدالة الضريبية اقتصاديا)، مجلة الحقوق، العدد (4)، السنة (25)، مجلس النشر العلمي، جامعة الكويت، الكويت، 2001.
21. د.محمد سعيد فرهود ود.كمال حسين ابراهيم (الزكاة وضريبة الدخل)، معهد الإدارة العامة، إدارة البحوث، المملكة العربية السعودية، 1986.
22. د.مدحت عباس أمين (الضريبة على الدخل الزراعي)، مجلة الاقتصادي، جمعية الاقتصاديين العراقيين، العددان (3،4)، السنة (25)، كانون الأول، 1984.
23. د.نايف علي عبيد (العولمة والعرب)، مجلة المستقبل العربي، العدد (221)، مركز دراسات الوحدة العربية، بيروت، 1998.
24. د.هشام العمري (الأرباح الرأسمالية ومدى خضوعها الضريبة)، مجلة المالية، العدد الرابع، السنة الرابعة، بغداد، 1977.
25. د.يوسف شباط (ملاحظات قانونية ومحاسبية على القانون رقم 20 لسنة 1991 المتعلق بضريبة الدخل على الأرباح التجارية والصناعية)، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد (17)، العدد (1)، السنة 2001.

خامسا – الوثائق الرسمية:

الدساتير

1. إعلان حقوق الإنسان والمواطن الفرنسي الصادر في 26 آب 1789.
2. الدستور الأردني لسنة 1952 وتعديلاته.
3. الدستور الألماني لسنة 1949 المعدل.
4. الدستور السوري لسنة 1973 وتعديلاته.
5. الدستور العراقي لسنة 1970 وتعديلاته.
6. الدستور المصري المؤقت لسنة 1971 وتعديلاته.

القوانين:

أ- القوانين العراقية:

1. القانون المدني العراقي المرقم (40) لسنة 1951 المعدل.
2. القانون المرقم (46) لسنة 1988 والمنشور في الوقائع العراقية بالعدد ذي الرقم (3199) في 1988/4/25.
3. القانون المرقم (57) لسنة 2001 المنشور بالوقائع العراقية بالعدد (3888) في 2001/7/23.
4. القانون المرقم (82) لسنة 1973 والمنشور بالوقائع العراقية بالعدد (2266) بتاريخ 1973/8/5.
5. قانون الأحوال الشخصية المرقم (188) لسنة 1959 المعدل.
6. قانون الاستملاك المنشور بالوقائع العراقية بالعدد المرقم (2817) في 1981/2/16.
7. قانون التجارة العراقي المرقم (149) لسنة 1970 الملغي.
8. قانون التجارة العراقي المرقم (30) لسنة 1984 المعدل والمنشور بالوقائع بالعدد (2987) في 1984/4/2.
9. قانون التنمية الصناعية المرقم (20) لسنة 1998 المعدل والمنشور بالوقائع العراقية بالعدد (3733) بتاريخ 1998/8/3.

10. قانون الخدمة المدنية المرقم (24) لسنة 1960 المعدل.
11. قانون الدلالة العراقي المرقم (58) لسنة 1987 الوقائع العراقية المجموعة الشهرية، حزيران، 1987.
12. قانون الشركات العراقي المرقم (21) لسنة 1997 المعدل.
13. قانون العمل العراقي المرقم (71) لسنة 1987 المعدل.
14. قانون تعديل قانون ضريبة الدخل المرقم (17) لسنة 1994 المنشور بالوقائع العراقية بالعدد ذي الامرقم (3530) في 1994/10/3.
15. قانون تنظيم الوكالة التجارية المرقم (26) لسنة 1994، المنشور بالوقائع العراقية بالعدد ذي الامرقم (3538) في 1994/11/21.
16. قانون تنمية وتنظيم الاستثمار الصناعي للقطاعين الخاص والمختلط المرقم (25) لسنة 1991 والمنشور بالوقائع العراقية بالعدد المرقم (3368) في 1991/8/26.
17. قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ المرقم (113) لسنة 1982 وتعديلاته.
18. قانون ضريبة العقار المرقم (62) لسنة 1959 الملغي والذي حل محله القانون المرقم (66) لسنة 2001.

ب- القوانين العربية:

1. القانون المدني الأردني المرقم (43) لسنة 1976 المعدل.
2. القانون المدني المصري المرقم (131) لسنة 1982 المعدل.
3. قانون التجارة السوري المرقم (144) لسنة 1949.
4. قانون التجارة المصري المرقم (131) لسنة 1948.
5. قانون التجارة المصري المرقم (17) لسنة 1999.
6. قانون الشركات الأردني المرقم (22) لسنة 1997.
7. قانون الشركات المصري المرقم (59) لسنة 1981، المعدل بالقانون المرقم (3) لسنة 1998.
8. قانون ضريبة الدخل الأردني المرقم (57) لسنة 1985 المعدل.
9. قانون ضريبة الدخل السوري المرقم (24) لسنة 2003.

10. قانون ضريبة الدخل السوري المرقم (85) لسنة 1949 وتعديلاته.
11. قانون ضريبة الدخل المصري المرقم (187) لسنة 1993.
12. قانون ضريبة الدخل المصري المرقم (91) لسنة 2005

جـ- القرارات:

1. الأمر المرقم (49) الصادر عن مايسمى بسلطة الائتلاف المؤقتة والمنشور في الوقائع العراقية بالعدد (3981) بتاريخ 2004/2/19.
2. القرار المرقم (1) لسنة 1997 الصادر عن وزارة المالية، والمنشور في الوقائع العراقية بالعدد (3663) في 1997/3/31.
3. قرار مجلس قيادة الثورة المرقم (120) لسنة 2002 والمنشور في الوقائع العراقية بالعدد المرقم (3938) في 2002/7/8.
4. قرار مجلس قيادة الثورة المرقم (520) لسنة 1987 والمنشور بالوقائع العراقية بالعدد المرقم (3160) في 1987/7/27.
5. قرار مجلس قيادة الثورة المرقم (104) في 1974/2/7 والمنشور بالوقائع العراقية بالعدد (2320) بتاريخ 1974/2/17.
6. قرار مجلس قيادة الثورة المرقم (913) في 1978/7/8 والمنشور في جريدة الوقائع العراقية بالعدد المرقم (1665) في 1978/7/14.
7. قرار مجلس قيادة الثورة المرقم (1265) في 1979/9/26 والمنشور في الوقائع العراقية بالعدد المرقم (2736) بتاريخ 1979/10/15.
8. قرار مجلس قيادة الثورة المرقم (21) في 1980/1/5.
9. قرار مجلس قيادة الثورة المرقم (767) في 1987/10/1 والمنشور في الوقائع العراقية بالعدد المرقم (3173) في 1987/10/26.
10. قرار مجلس قيادة الثورة المرقم (154) بتاريخ 1994/9/5 المنشور بالوقائع العراقية بالعدد المرقم (3527) بتاريخ 1994/9/12.
11. القرار المرقم (42) لجنة استئنافية الثانية / 1996 بتاريخ 1996/12/26 (غير منشور)

12. القرار المرقم (37) هيئة تمييزية / 1998 في 1998/9/8 (غير منشور)

د-الأنظمة والتعليمات:

1. أعمام الهيئة العامة للضرائب المرقم 5390/7 في 1997/3/24.
2. التعليمات المرقمة (3) لسنة 1983 حول كيفية استقطاع ضريبة الدخل بطريقة الاستقطاع المباشر.
3. التعليمات المرقمة (3) لسنة 1983 والمنشور بالوقائع العراقية بالعدد (2932) بتاريخ 1983/4/4.
4. الكتاب السنوي الصادر عن القسم القانوني، الهيئة العامة للضرائب، وزارة المالية، 1994.
5. الكتاب السنوي الصادر عن القسم القانوني، الهيئة العامة للضرائب، وزارة المالية، 1991.
6. الكتاب السنوي الصادر عن القسم القانوني في الهيئة العامة للضرائب، وزارة المالية، 1985.
7. الكتاب السنوي للهيئة العامة للضرائب، وزارة المالية، سنة 1997.
8. دليل المستخدم لضريبة الاستقطاع المباشر (استقطاع ضريبة الدخل من رواتب الموظفين والعاملين) لسنة 2004، الصادر عن الهيئة العامة للضرائب، وزارة المالية.
9. دليل الموظف الضريبي عن أرباح الأعمال التجارية والمهن (سياقات العمل) المرقم 43س/4900 في 2001/9/19 الصادر عن قسم الأعمال التجارية والمهن في الهيئة العامة للضرائب.
10. نظام مسك الدفاتر التجارية لأغراض ضريبة الدخل المرقم (2) لسنة 1985 المنشور في الوقائع العراقية بالعدد (3030) بتاريخ 1985/1/28.

هـ- المجموعات القانونية

1. أحمد محمد أحمد البلتاجي (الجديد في أحكام النقض الضريبي)، بم، 1999.

2. أحمد محمود حسني (قضاء النقض الضريبي 1931-1989)، منشأة المعارف بالإسكندرية، القاهرة، 1993.
3. أحمد محمود حسني (قضاء النقض الضريبي)، دار المعارف، الإسكندرية، 1986
4. حسن الفكهاني (الموسوعة الذهبية لأحكام محكمة النقض المصرية)، ملحق رقم (26)، الدار العربية للموسوعات، القاهرة، 1989.
5. ـــ (الموسوعة الذهبية للقواعد التي قررتها محكمة النقض المصرية)، الملحق المرقم 2، الإصدار المدني، القاعدة المرقمة (2/6).
6. ـــ (الموسوعة الذهبية للقواعد القانونية التي قررتها محكمة النقض المصرية)، ملحق رقم (11)، الدار العربية للموسوعات، القاهرة، بت.
7. د.عبد الحميد الشواربي (موسوعة الضرائب)، منشأة المعارف، الإسكندرية، 1997.
8. د.عبد الفتاح مراد (موسوعة مراد لأحدث أحكام محكمة النقض الجنائية والمدنية)، ج3، 2005/2004
9. فتحية قرة (موسوعة قضاء النقض في المنازعات التجارية والبحرية والضرائب، 1980-1988)، منشأة المعارف، الإسكندرية، بت.
10. د.كمال الجرف (المبادئ القانونية في الأحكام الضريبية)، المجموعة السادسة، 1950.
11. ـــ (المبادئ القانونية)، المجموعة الثانية.
12. ـــ (المبادئ القانونية)، المجموعة الخامسة، 1951.
13. محمد بدران (مجموعة قوانين الضرائب في مصر)، ط4، المجلد الأول، بم، 1988.
14. موريس صادق (قضاء منازعات الضرائب)، دار الكتب القانونية، القاهرة، 1999

سادسا – الكتب الأجنبية:

1. Alan Melville , " Taxation finance Act 2000 " Prentice Hall, EngLand, 2001.
2. Barry Binson- Revnue Law-Firsted , London, Sweet and Maocwall, 1967.
3. Brownlee and Alen "Economics of public Finance" Znded , N. Y , 1960.
4. Finny, E,miller Herbort principils of Accounting – N,owjerse Hall, 1962.
5. Gaudemet , p.m, Finances publigues , Empruntet Iimpot parisEditions montchestien , 1975.
6. Gaudemt, P.M , precis de finances pubigues , t.z, paris: Editions Moutcherstien, 1970.
7. Hannan "Farns worth The princp bles of in come Taxation australasia".1946/
8. Jacques PERCEBOIS, "Ecnomiec des finances Publiques ," Armaud Colin 1991.
9. James Kirkbride and Abimbola Aolowo foyeku "The Law and Theory of In come Tax " Liverpool Academic press , 2002.
10. JANE VASS, "TAX GUIDE,2004 Daiy Mail, LONDON ,
11. Jean- Yves Mercieret Bernard plagnetiles impotsen france Traitede fiscalite , 1997-1998 , francislfbvre , paris, 1997.
12. Jean yws Merder , Berhod plaghet , "Les impots en France," edition , 2003-2004.
13. Kath Nightingale "Taxation , " 4th ed , ashford colour press Latd, London, 2002.
14. Seligman (E) studies in public finance N.Y , 1927.
15. Spicer and Pegler , In com tax profitstax , 19 Th , London , 1972.
16. IFisher "The Nature of capital and In come" N.Y.1930.
17. Tooh Henry "in come Tax including tax and capital " nibt Edition macdon and evens London , 1970.

سابعا- المواقع الإلكترونية:

1. Kfnl – ge @ kfnl. gov. Sa
2. www. In come tax. gov.eg